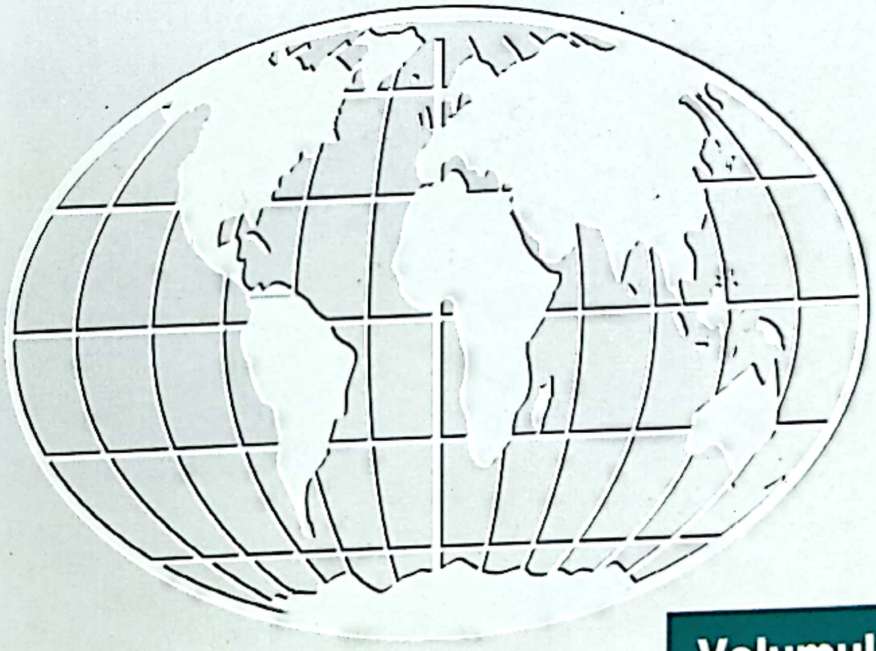
Maria Mădălina GÎRBINĂ • Ștefan BUNEA

Colecția
STANDARDE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

SINTEZE, STUDII DE CAZ ȘI TESTE GRILĂ PRIVIND APLICAREA IAS (revizuite) – IFRS



Volumul 2

• ediția a IV-a •

Editura CECCAR, 2010

Scanned with OKEN Scanner

CORPUL EXPERȚILOR CONTABILI
ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI
DIN ROMÂNIA

Maria Mădălina GÎRBINĂ • **Ștefan BUNEA**

Catedra de Contabilitate Internațională și Informare Financiară
Academia de Studii Economice din București

SINTEZE, STUDII DE CAZ ȘI TESTE GRILĂ PRIVIND APLICAREA IAS (REVIZUITE) – IFRS

VOLUMUL II

– Ediția a 4-a –

Colecția
Standarde Internaționale de Contabilitate

Editura CECCAR, București, 2010

Scanned with OKEN Scanner

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
GÎRBINĂ, MĂDĂLINA

Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) – IFRS / Maria Mădălina Gîrbină, Ștefan Bunea. - Ed. a 4-a, rev. - București: Editura CECCAR, 2009-

3 vol.
ISBN 978-973-8414-70-9

Vol. 2. - 2010. - Bibliogr. - ISBN 978-973-8414-88-4

I. Bunea, Ștefan

006(100):657.631.6

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CAPITOLUL 1
Contracte de locație (IAS 17)

1.1. Clasificarea contractelor de locație 6
1.2. Evaluarea și contabilizarea contractelor de locație-finanțare 15
1.2.1. În situațiile financiare ale locatarului 15
1.2.2. În situațiile financiare ale locatorului 25
1.3. Evaluarea și contabilizarea contractelor de locație simplă 35
1.3.1. În situațiile financiare ale locatarului 35
1.3.2. În situațiile financiare ale locatorului 36
1.4. Contractele de locație și dezideratul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs 41
1.5. Rezumat 43
1.6. Rezolvări ale exercițiilor 46
1.7. Teste grilă de autoevaluare 49

CAPITOLUL 2
Subvențiile publice și costurile împrumuturilor (IAS 20, IAS 23)

2.1. Contabilizarea subvențiilor referitoare la active 56
2.2. Contabilizarea subvențiilor de exploatare 57
2.3. Rambursarea subvențiilor publice 70
2.3.1. Rambursarea unei subvenții din exploatare 70
2.3.2. Rambursarea unei subvenții aferente activelor 75
2.4. Tratamente contabile privind costurile împrumuturilor 80
2.5. Calculul costului încorporabil 88
2.6. Subvențiile guvernamentale și dezideratul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs 100
2.7. Rezumat 102
2.8. Rezolvări ale exercițiilor 105
2.9. Teste grilă de autoevaluare 113

CAPITOLUL 3
Provizioane pentru riscuri și cheltuieli și evenimente ce survin după data închiderii exercițiului (IAS 37, IAS 10)

3.1. Delimitări privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, activele și datoriile eventuale 122

Scanned with OKEN Scanner

3.2. Categorii de provizioane pentru riscuri și cheltuieli: evaluare și contabilizare 131
3.3. Categorii de evenimente ce survin posterior închiderii exercițiului 154
3.4. Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli și dezideratul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs 161
3.5. Rezumat 163
3.6. Rezolvări ale exercițiilor 166
3.7. Teste grilă de autoevaluare 170

CAPITOLUL 4
Impozitul pe profit
(IAS 12)

4.1. Delimitări privind rezultatul contabil, rezultatul fiscal, diferențele permanente și diferențele temporare 178
4.2. Active/Datorii de impozit amânat: recunoaștere și contabilizare 187
4.3. Evaluarea ulterioară a activelor și datoriilor de impozit amânat ... 224
4.4. Impozitele amânate și dezideratul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs 230
4.5. Rezumat 233
4.6. Rezolvări ale exercițiilor 236
4.7. Teste grilă de autoevaluare 238

CAPITOLUL 5
Aplicarea pentru prima dată
a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară
(IFRS 1)

5.1. Cine și când aplică IFRS 1? 244
5.2. Bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS 245
5.3. Excepții opționale de la aplicarea retrospectivă 247
5.4. Excepții obligatorii 266
5.5. Cerințe de informare financiară 281
5.6. Rezumat 282
5.7. Rezolvări ale exercițiilor 286
5.8. Teste grilă de autoevaluare 288

Răspunsuri la testele grilă de autoevaluare 295

Bibliografie 296

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1
Contracte de locație (IAS 17)

Scanned with OKEN Scanner

1.1. Clasificarea contractelor de locație

Norma IAS 17 vizează tratamentul contabil pentru contractele de locație, cerințele de contabilizare și informare pentru locatar și locator (cei doi actori ai unui astfel de contract).

> ***Potrivit definiției prezentate de IAS 17, un contract de locație este un acord prin care locatorul cedează locatarului dreptul de a utiliza un bun, pentru o perioadă convenită de timp, în schimbul unei plăți sau serii de plăți.***

În vederea aplicării tratamentului contabil corespunzător, un contract de locație trebuie să fie încadrat într-una din cele două categorii: **locație finanțare** sau **locație simplă**.

> ***Un contract de locație-finanțare este un contract care are ca efect transferarea la locatar a cvasitotalității riscurilor și avantajelor inerente proprietății unui activ. Transferul proprietății poate surveni sau nu la sfârșitul contractului.***
>
> ***Un contract de locație simplă (sau contract de locație-exploatare) este un contract de locație care nu răspunde definiției contractului de locație finanțare.***

De ce o astfel de clasificare este importantă?

În cazul contractului de locație-finanțare, locatarul, care beneficiază de cvasitotalitatea avantajelor economice furnizate de activ și suportă cea mai mare parte a riscurilor, controlează activul în locație și va trebui să-l reflecte în situațiile sale financiare, deși nu este proprietarul acestuia. Pentru contractele de locație simplă (care nu îndeplinesc definiția locației-finanțare), plățile efectuate de locatar vor fi reflectate ca o diminuare a performanței acestuia în fiecare perioadă.

Încadrarea eronată a unui contract de locație finanțare ca locație simplă va determina subevaluarea activului și a datoriilor locatarului, cu efecte asupra indicatorilor de analiză financiară. Prezentarea cheltuielilor de

Scanned with OKEN Scanner

exploatare și și a celor financiare va fi denaturată. O clasificare nepotrivită va afecta și situațiile financiare ale locatorului, dar nu în aceeași măsură ca pe cele ale locatarului (vor fi afectate: structura activelor, rezultatul de exploatare și rezultatul financiar).

Pentru a aprecia ce înseamnă *cvasitotalitatea* riscurilor și avantajelor, este necesară exercitarea raționamentului profesional ce implică o analiză a prevederilor contractului și a realității economice a părților.

Clasificarea contractelor de locație este o problemă destul de complicată deoarece substanța economică a acestora este uneori neclară.

Norma prezintă exemple de situații care ar conduce, în condiții normale, la încadrarea unui contract în categoria contractelor de locație–finanțare:

a) contractul prevede transferul de proprietate la locatar la terminarea duratei sale.

În această situație, locatarul va utiliza bunul pe întreaga sa durată de viață economică. Transferul proprietății poate surveni și dacă locatorul are opțiunea de a vinde activul și este foarte probabil ca ea să fie exercitată.

Exemplu: Societatea ALFA (locatar) preia în locație un camion de la societatea BETA (locator) pe 8 ani. Durata de viață economică a camionului este estimată la 20 de ani. Societatea BETA are opțiunea de a-i cere societății ALFA să cumpere camionul la sfârșitul contractului pentru suma de 80.000.000 lei. Valoarea justă a camionului, la sfârșitul contractului, este estimată la 60.000.000 lei.

Contractul este de locație-finanțare deoarece transferul de proprietate este foarte probabil să survină (BETA își va exercita opțiunea de vânzare la un preț mai mare decât prețul pieței).

b) locatarul are opțiunea de a cumpăra activul la un preț suficient de avantajos (foarte mic comparativ cu valoarea sa justă) și practic aceasta va fi sigur exercitată.

Exemplu: Societatea ALFA preia în locație un automobil pe o durată de 5 ani. Automobilul are o valoare justă de 500.000.000 lei, la semnarea

Scanned with OKEN Scanner

contractului. ALFA are opțiunea de a cumpăra automobilul la sfârșitul contractului cu 100.000.000 lei, în condițiile în care valoarea justă estimată la sfârșitul contractului este de 200.000.000 lei.

Contractul este de locație-finanțare deoarece prețul de exercitare este mult prea tentant pentru societatea ALFA, chiar dacă aceasta nu mai are nevoie de automobil pentrul propriul uz. Am menționat aici și nevoile locatarului, deoarece comportamentul său nu este întotdeauna determinat de considerente financiare. Schimbarea circumstanțelor economice poate face ca un activ ieftin să fie scump pentru necesitățile locatarului.

c) durata contractului acoperă cea mai mare parte din durata de viață economică a activului, chiar dacă la sfârșitul contractului nu are loc transferul de proprietate.

Durata de viață economică este perioada de-a lungul căreia se estimează că un bun este utilizabil economic de *unul sau mai mulți utilizatori,* sau numărul unităților de producție ce se așteaptă a fi obținute de unul sau mai mulți utilizatori. Durata contractului de locație include și perioada pentru care există o opțiune de extindere a sa, dacă este foarte probabil că această opțiune va fi exercitată.

Exercițiul 1

Întreprinderea ALFA a cumpărat o clădire în exercițiul N. Durata de viață a clădirii fusese estimată, la data achiziției, la 50 de ani. În exercițiul N+30 (30 de ani mai târziu), ALFA încheie un contract de locație cu societatea BETA pentru încă 15 ani. Care este, în această situație, durata economică de viață a clădirii ce trebuie comparată cu durata contactului de locație (15 ani) în vederea clasificării acestuia?

IAS 17 nu detaliază în termeni numerici ce înseamnă *cea mai mare* parte. Acest lucru depinde și de modul în care activul generează avantaje economice pe durata economică de viață (dacă aceste avantaje sunt obținute, în majoritatea lor, pe perioada în care activul face obiectul contractului de locație).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: O întreprindere preia în locație un calculator care poate fi utilizat 7 ani. Durata contractului este de 3 ani. Valoarea economică ce poate fi obținută din calculator va fi concentrată în primii ani din viața economică a activului. Deci, durata contractului de locație de 3 ani reprezintă o parte importantă din durata de viață a activului.

Din punctul de vedere al locatorului, este puțin probabil că va putea ceda în locație calculatorul pentru o redevență mai mare decât cea din contractul de locație inițial.

*d) **valoarea actualizată a plăților minimale în numele locației, la data intrării în vigoare a contractului, este egală sau mai mare decât cvasitotalitatea valorii juste a bunului primit în locație.***

Plățile minimale în numele locației sunt acele plăți de-a lungul contractului pe care locatarul trebuie sau poate fi obligat să le efectueze.

Norma nu oferă indicații numerice stricte (astfel de precizări apar, spre exemplu, în norma americană FAS 13), de unde deducem că trebuie să se efectueze mai degrabă o evaluare calitativă a condițiilor prevăzute în contract.

Exemplu: Societatea ALFA a preluat în locație un echipament de la societatea BETA. Valoarea justă a echipamentului este de 79.994.000 lei. Rata de actualizare anuală aplicabilă este de 6%. Plățile în contul contractului se efectuează la fiecare 6 luni, începând cu data livrării activului. Durata contractului este de 9 ani. Valoarea actualizată a plăților minimale în contul locației reprezintă 90,2% din valoarea justă a activului la începutul contractului. Echipamentul are valoare reziduală garantă de 8.000.000 lei și o valoare negarantată de 13.000.000 lei.

Valoarea actualizată a plăților minimale este de 88,7% din valoarea justă a activului; dacă plățile semestriale sunt aceleași, valoarea reziduală garantată de este de 6.000.000 lei, iar valoarea negarantată este de 15.000.000 lei.

Dacă cvasitotalitatea valorii juste ar fi avut în vedere un prag de 90%, contractul ar fi fost de locație-finanțare în primul caz și de locație simplă în al doilea caz, ceea ce ne conduce la concluzia că un test numeric este uneori irelevant în clasificarea contractelor. O

Scanned with OKEN Scanner

schimbare minoră în valoarea reziduală garantată și negarantată schimbă clasificarea, deși nu există o diferență majoră a substanței economice a celor două contracte.

> *e) activele primite în locație au o natură specifică, astfel încât numai locatarul poate să le utilizeze, fără să le aducă schimbări majore.*

Dacă bunul nu poate fi folosit decât de locatar, locatorul va trebui să-și recupreze investiția inițială fie pe durata contractului, fie oferind locatarului o opțiune de cumpărare foarte probabil a fi exercitată.

Exercițiul 2

O întreprindere fabrică echipamente speciale după necesitățile clienților. Acestea, fie sunt vândute clienților, fie sunt oferite în locație pe o perioadă de 10 ani, cu opțiunea de extindere a duratelor contractelor. Echipamentele au durate de viață utilă cuprinse între 12 și 15 ani. Echipamentele produse pentru un client nu mai pot fi modificate și vândute altuia. În ce categorie pot fi încadrate contractele de locație care au ca obiect un astfel de echipament, din perspectiva locatorului?

Exemplu: Societatea ALFA preia în locație un autoturism, plătind redevențe anuale de 20.000.000 lei. Durata inițială a contractului este de 4 ani, cu opțiunea de a reînnoi contractul pentru încă 4 ani. ALFA plătește o penalitate de 40.000.000 lei, dacă nu reînnoiește contractul.

Contractul este foarte probabil de locație-finanțare deoarece penalitatea, ce reprezintă 50% din redevența plătită dacă se reînnoiește contractul, reprezintă un argument important pentru locatar să prelungească contractul. Clasificarea trebuie să aibă în vedere dacă durata contractului, inclusiv cei 4 ani de prelungire, reprezintă o mare parte din durata de viață a automobilului.

Clasificarea contractelor se face la începutul contractului, atât de către locatar cât și de către locator și este revizuită doar dacă condițiile acestuia se schimbă (dacă locatarul și locatorul modifică clauzele contractului fără a reînnoi contractul) dar nu și în cazul modificării elementelor previzionate

Scanned with OKEN Scanner

(reestimarea duratei de viață economică, a valorii reziduale) sau al modificării circumstanțelor (neîndeplinirea angajamentelor de către locatar).

Exemplu: Un contract de locație care are ca obiect o clădire a fost încheiat pe o durată de 30 de ani, în condițiile în care durata de viață economică a clădirii fusese estimată la 45 de ani. Contractul a fost clasificat inițial ca locație simplă. Aproape de sfârșitul celor 30 de ani, contractul a fost renegociat pentru încă 20 de ani, termen care este egal cu durata de viață economică rămasă reestimată a clădirii. Prin urmare, condițiile contractului se modifică și acesta va fi acum încadrat în categoria contractelor de locație-finanțare. Contractul revizuit este privit ca un nou contract pe durata sa și, deoarece aceasta acoperă întrega durată de viață utilă a clădirii, va fi considerat contract de locație-finanțare.

Analiza contractelor de locație trebuie să aibă în vedere nu doar prevederile acestora ci și circumstanțele în care părțile își desfășoară activitatea.

Exemplu: Societatea ALFA exploatează o linie de transport alpin, cu ajutorul unor telecabine. De asemenea, ALFA deține o cabană și un restaurant la capătul liniei. ALFA comandă încă două telecabine pentru a fi preluate în locație de la producător. Termenii contractului precizează o durată inițială de 3 ani, ce poate fi prelungită la inițiativa locatarului pentru încă 12 ani. Durata economică de viață a telecabinelor este estimată între 15 și 20 de ani. Cele două telecabine sunt foarte importante pentru transportul turiștilor la cabană și la restaurantul de la capătul liniei și există puține alternative în ceea ce privește furnizorii care ar putea să le pună la dispoziție.

Contractul trebuie considerat de locație-finanțare, deoarece este foarte probabil că societatea ALFA îl va reînnoi, odată ce aceste telecabine sunt esențiale pentru desfășurarea activității sale. Durata reînnoită va asigura societății ALFA accesul la avantajele proprietății acestor telecabine pentru majoritatea duratei lor economice de viață.

De obicei, se pune accentul mai mult pe riscurile reținute decât pe avantajele asociate proprietății activului. Dacă locatorul reține un risc

Scanned with OKEN Scanner

nesemnificativ legat de activ, contractul este, mai degrabă, un contract de locație-finanțare. Similar, când locația expune locatorul la riscul modificărilor în valoarea activului, utilitatea și performanțele acestuia, contractul este de locație simplă.

Exemplu: Societatea ALFA preia în locație un strung de la societatea BETA. Durata de viață economică a strungului este estimată la 15 ani iar durata contractului de locație este de 8 ani. Contractul nu acoperă majoriatea duratei de viață a activului. La sfârșitul său, locatarul are dreptul să refuze cumpărarea activului la prețul pieței sau îl poate reînnoi plătind redevențe în funcție de condițiile de pe piață. Strungul nu a fost modificat la cerința locatarului.

Contractul va fi calificat ca locație simplă pentru că expune locatorul la risurile și avantajele schimbării valorii de piață a activului. Acesta este unul din riscurile semnificative asociate proprietății. Locatorul nu a transferat riscul locatarului odată ce acesta din urmă are opțiunea, și nu obligația, de a cumpăra activul la valoarea de piață.

Potrivit IAS 17, durata contractului include durata nereziliabilă și orice perioade opționale de reînnoire (dacă la începutul contractului sunt foarte probabil a fi exercitate de către locatar). Locatarul poate exercita sau nu opțiunea de prelungire, în funcție de condițiile financiare ale contractului. Exercitarea opțiunii este probabilă dacă:

- redevențele opționale sunt mai mici decât valoarea de piață a redevențelor la data la care opțiunea este exercitabilă, sau
- neexercitarea opțiunii de reînnoire presupune plata unei penalități atât de mari, astfel încât, la începutul contractului, exercitarea este aproape sigură.

Exemplu: O întreprindere industrială preia în locație o linie de producție pentru 15 ani. Plățile anuale sunt de 20.000.000 lei pe an. La sfârșitul contractului, întreprinderea are opțiunea de a-l prelungi pentru o redevență de 100.000 lei. Contractul este de locație-finanțare. Valoarea redusă a redevenței pe perioada de prelungire sugerează că majoritatea valorii activului a fost folosită în timpul contractului

Scanned with OKEN Scanner

inițial, deci majoritatea riscurilor și avantajelor proprietății pot fi considerate că au trecut la locatar pe durata contractului de locație.

Nevoia întreprinderii de a continua utilizarea activului este un indicator important. Întreprinderile vor reînnoi contractele de locație pentru activele specializate pentru care nu există piață imediată.

Exemplu: O întreprindere specializată în extracția de petrol preia în locație o sondă, singura care servește câmpul petrolier. Rezervele vor exista și dincolo de durata contractului de locație. Construirea unei noi sonde nu este fezabilă.

În acest caz, este vorba despre un contract de locație-finanțare deoarece procesul de producție va continua și după terminarea contractului de locație, iar activul este esențial pentru desfășurarea activității, deci este foarte probabil că locatarul va prelungi contractul. De aceea, sonda va fi în locație pe majoritatea duratei sale de viață economică.

Există contracte de locație care conțin opțiuni de anulare. Aceste opțiuni vor fi ignorate dacă exercitarea lor este legată de o contingență puțin probabilă sau are loc cu permisiunea locatorului, dacă locatarul plătește, în cazul anulării, o penalitate atât de mare, astfel, încât, continuarea este foarte probabilă sau dacă anularea este condiționată de intrarea locatarului într-un nou contract de locație cu locatorul, pentru același activ sau pentru alt activ echivalent.

Exemplu: Întreprinderea ALFA oferă în locație computere clienților săi. Condițiile contractelor dau clientului dreptul de cumpărare în orice moment. Clientul poate rezilia contractul de locație dacă încheie un nou contract pentru un nou calculator. În acest caz, clasificarea contractului va fi determinată de condițiile economice ale schimbului, mai ales de cine suportă riscul valorii reziduale. Dacă pierderea din schimb, calculată ca diferență între valoarea contabilă a investiției locatorului și valoarea de piață a calculatorului nou, este inclusă în contractul de locație ce îl înlocuiește pe cel inițial (aceasta se realizează prin plăți în contul locației mai mari decât cele plătite altfel), contractul este de locație finanțare.

Dacă pierderea este suportată de locator și nu este inclusă în redevențe, atunci contractul este de locație simplă. Evaluarea contractelor de locație se face la începutul acestora. Deci, întreprinderea ar trebui să

Scanned with OKEN Scanner

ia în considerare prețul standard practicat de locator pentru contractele care le înlocuiesc pe cele inițiale.

Contractele de locație care au ca obiect terenuri și construcții sunt clasificate în același mod ca și cele care au ca obiect alte active. Totuși, pentru terenuri care au o durată de viață economică infinită, nu pot fi semnate contracte de locație-finanțare, decât dacă se așteaptă ca titlul de proprietate să treacă la locatar.

Dacă un contract de locație vizează un teren și o clădire, în vederea clasificării se consideră două contracte, unul care are ca obiect terenul și celălalt care vizează clădirea. Dacă nu este probabil ca terenul să treacă în proprietatea locatarului la sfârșitul contractului, contractul ce are ca obiect terenul nu poate fi decât de locație simplă. Valoarea plăților minimale pentru fiecare contract se determină în funcție de valoarea justă a terenului și a clădirii la începutul contractului.

Dacă plățile efectuate în contul locației nu pot fi separate fiabil între cele două elemente, întregul contract este clasificat ca locație-finanțare, cu excepția cazului în care contractele analizate separat sunt de locație simplă.

Dacă valoarea ce ar fi recunoscută pentru contractul ce are ca obiect terenul este nesemnificativă, terenul și clădirea vor fi tratate unitar în aplicarea criteriilor de clasificare.

Este imposibilă preluarea în locație a unei clădiri fără a fi preluat și terenul pe care se află aceasta.

Exercițiul 3

O societate preia în locație un etaj dintr-un bloc cu 4 etaje în centrul capitalei pe o perioadă de 20 de ani. Durata de viață utilă a cădirii este estimată la 20 de ani, chiria anuală plătită este de 100.000.000 lei. Aceeași societate preia în locație pe 20 de ani parterul unei clădiri similare din Constanța cu o durată de viață de 20 de ani, plătind o chirie de 10.000.000 lei. Poate managementul să considere că obiectul contractelor este reprezentat doar de clădiri?

Deși criteriile de evaluare a contractelor sunt comune pentru locatar și locator, aplicarea acestora în funcție de circumstanțele în care își

Scanned with OKEN Scanner

desfășoară activitatea cei doi actori poate să conducă la o clasificare în categorii diferite (de exemplu, atunci când plățile minimale sunt diferite datorită faptului că o terță parte garantează valoarea reziduală a activului sau când, datorită implicării unei terțe părți, locatorul transferă cvasitotalitatea riscurilor și avantajelor dar locatarul nu preia cvasitotalitatea riscurilor și avantajelor inerente proprietății).

Clasificarea contractelor de locație trebuie să urmărească criteriile precizate de IAS 17, chiar dacă regulile fiscale prevăd altceva. Conformitatea cu referențialul internațional poate fi afirmată doar dacă se aplică toate normele și interpretările internaționale. Abaterea de la o prevedere a unei norme nu se poate face decât în cazuri rare pentru a se respecta imaginea fidelă și trebuie justificată și comunicată în note.

Prevederi fiscale diferite de cele ale normelor internaționale nu justifică abaterea de la IAS/IFRS. Este posibil ca anumite contracte să fie încadrate într-o categorie din punct de vedere contabil și alta din punct de vedere fiscal (cheltuielile deduse de fiscalitate sunt altele decât cele prevăzute de contabilitate).

1.2. Evaluarea și contabilizarea contractelor de locație-finanțare

1.2.1. În situațiile financiare ale locatarului

Prin acțiunea principiului primordialității conținutului economic în fața formei juridice, tranzacțiile și alte evenimente trebuie reflectate în concordanță cu fondul lor și realitatea economică și nu *numai* cu forma juridică. În timp ce forma juridică a unui contract de locație-finanțare reflectă faptul că locatarul nu deține titlul de proprietate, realitatea economică constă în faptul că acesta dobândește avantajele economice din utilizarea bunului pentru cea mai mare parte din durata de viață economică. Locatarul controlează o resursă economică și are obligația de a achita plățile viitoare în contul locației.

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, în situațiile financiare ale locatarului, un contract de locație-finanțare determină înregistrarea unui activ concomitent cu o datorie (datoria de a efectua plățile viitoare în numele locației).

Înregistrarea se face la cea mai mică valoare dintre valoarea justă a bunului și valoarea actualizată a plăților minimale.

Plățile minimale se referă la plățile la care locatarul este ținut prin contract (redevențele), dar trebuie, de asemenea, să fie luate în considerare:

a) penalitățile suportate de locatar în cazul încetării contractului – dacă locatarul previzionează că va înceta contractul, atunci va ține cont de penalități și alte costuri suportate; în caz contrar, dacă reînnoirea este aproape certă, plățile pe durata suplimentară sunt considerate plăți minimale în timp ce penalitățile vor fi ignorate.

b) prețul la care se exercită opțiunea de cumpărare, dacă este foarte mic și transferul de proprietate este foarte probabil.

Exemplu: O societate, care are ca obiect de activitate transportul maritim, preia în locație nave pentru durate de la 5 la 8 ani. Contractele conțin opțiuni de cumpărare la prețuri foarte mici. Deși societatea nu va fi capabilă să-și finanțeze achizițiile în vederea utilizării navelor, practica anterioară și intențiile sale viitoare sunt de a exercita opțiunile de cumpărare și de a vinde apoi navele pentru a obține un câștig din cesiune. Societatea nu intenționează să continue utilizarea activelor, dar are capacitatea de a-și exercita opțiunile de cumpărare, deci va beneficia de valoarea reziduală a navelor. În acest caz, prețul de exercitare a opțiunii de cumpărare este inclus în plățile minimale, deoarece este foarte probabil că transferul de proprietate va surveni.

c) o garanție pe care o oferă locatarul sau o parte legată de acesta, (de exemplu, garanția pentru valoarea reziduală a activului).

Exemplu: O societate preia în locație un camion pentru 3 ani. Valoarea camionului la sfârșitul contractului este estimată la 40% din costul inițial. Potrivit previziunilor pieței, valoarea reziduală probabilă după 3 ani este de 40%-50% din costul inițial. Locatarul va garanta orice scădere a valorii reziduale sub 40% până la 25% din costul inițial. Locatorul

Scanned with OKEN Scanner

va suporta orice scădere a valorii reziduale sub 25% din costul inițial. Este puțin probabil că valoarea reziduală va scădea sub 25% din costul original. Riscul reținut de locator este nesemnificativ și de aceea trebuie ignorat. Plățile minimale trebuie să includă valoarea reziduală garantată care este 40% din costul inițial.

d) o altă formă de garantare a valorii reziduale, cum ar fi garantarea de către locatar a unei datorii a locatorului cu activul ce face obiectul contractului de locație.

Exemplu: Întreprinderea ALFA împrumută 1.500.000.000 lei de la o bancă pentru a achiziționa o clădire. ALFA oferă în locație clădirea societății BETA pe 10 ani. BETA garantează băncii GAMA rambursarea unui împrumut acordat de aceasta întreprinderii ALFA. Termenii împrumutului solicită plata timp de 20 de ani, durata economică de viață estimată a clădirii. Titlul de proprietate va trece de la ALFA la BETA, dacă BETA va trebui să suporte garanția. ALFA s-a angajat să ofere în locație pentru 10 ani o clădire cu o durată economică de viață de 20 de ani. Faptul că BETA a garantat un împrumut pe o perioadă de 20 de ani determină interesul său continuu în proprietate. Dacă ALFA nu găsește un locatar pentru clădire după expirarea duratei locației cu BETA și nu-și plătește imprumutul, BETA va fi expusă la riscul valorii reziduale la nivelul garanției depuse.

e) chiria contingentă – anumite contracte cer locatarului să plătească o chirie adițională, care are o valoare determinată de la început, stabilită în funcție de un factor, altul decât trecerea timpului, cum ar fi cifra de afaceri, indici de preț etc. De obicei, chiria contingentă nu este inclusă în plățile minimale, dar contractele de locație pot fi structurate astfel încât această plată adițională să survină sigur și atunci va trebui inclusă.

Exemplu: Un autoturism face obiectul unei locații pe o perioadă de 3 ani. Redevențele au o anumită valoare dacă kilometrajul nu depășește o limită maximă. Orice kilometru peste limita stabilită va determina o plată suplimentară. Chiria contingentă va fi ignorată în calculul plăților minimale dacă kilometrajul maxim este foarte mic în raport cu un nivel rezonabil. Însă, dacă limita este mai mică decât un nivel rezonabil (având în vedere utilizarea medie), este foarte probabil ca locatarul să suporte chiriile contingente și de aceea sunt incluse în plățile minimale.

Scanned with OKEN Scanner

Plățile minimale exclud costul serviciilor și impozitelor suportate de locator și imputate locatarului. Dacă, de exemplu, locatorul suportă asigurarea bunului ce face obiectul contractului și o impută locatarului, aceasta nu este inclusă în plățile minimale.

În vederea evaluării datoriei locatarului, plățile minimale sunt actualizate. Rata de actualizare utilizată este rata implicită a dobânzii din contractul de locație, dacă aceasta poate să fie determinată. În caz contrar, se va utiliza rata marginală de împrumut a locatarului.

Rata implicită a dobânzii din contractul de locație este acea rată care, la începutul contractului, determină ca valoarea actualizată a plăților minimale și a valorii reziduale negarantate să fie egală cu valoarea justă a bunului.

Dacă locatarul a calculat valoarea actualizată a plăților minimale cu ajutorul ratei implicite a dobânzii, aceasta va fi mai mică decât valoarea justă a bunului în locație, deoarece rata implicită este determinată luând în considerare valoarea reziduală negarantată care nu este inclusă în plățile minimale. Dacă este utilizată rata marginală de finanțare a locatarului, cum este permis de IAS 17, valoarea actualizată a plăților minimale poate depăși valoarea justă, caz în care, pentru evaluarea activului și datoriei, se alege cea mai mică dintre ele.

Locatarul amortizează activele în locație urmărind o politică coerentă cu cea aplicabilă celorlalte active amortizabile pe care le deține (adică se aplică prevederile normelor IAS 16 și IAS 38). Dacă nu există o certitudine rezonabilă că va avea loc transferul de proprietate la sfârșitul contractului, activul va trebui amortizat pe cea mai scurtă durată dintre durata contractului și durata sa de utilitate. În caz contrar, activul este amortizat de locatar pe durata de viață utilă, chiar dacă aceasta se întinde dincolo de durata contractului.

La sfârșitul contractului de locație soldul datoriei trebuie să fie egal cu prețul de opțiune, valoarea reziduală garantată sau penalitatea de întrerupere.

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA (locatar) încheie un contract de locație cu societatea BETA (locator) pe 2 ianuarie N, care are ca obiect un echipament, în următoarele condiții:

- durata estimată de utilizare a echipamentului este de 8 ani;.
- durata nereziliabilă a contractului 8 ani;
- valoarea justă a echipamentului 161.500.000 lei;
- ALFA plătește un avans de 50.000.000 lei și 8 chirii anuale de 20.000.000 lei pe an (la sfârșitul anului);
- anual, ALFA suportă asigurarea bunului în valoare de 1.000.000 lei;
- ALFA garantează o valoare reziduală de 10.000.000 lei, la sfârșitul contractului de locație;
- rata implicită a investiției locatorului este de 10%;
- valoarea reziduală estimată a echipamentului este de 1.000.000 lei;
- după 8 ani, ALFA returnează echipamentul lui BETA.

Contractul este de locație-finanțare deoarece se întinde pe toată durata de viață a activului.

ALFA va trebui să recunoască echipamentul și datoria aferentă contractului de locație la minimul dintre valoarea justă a echipamentului și valoarea actualizată a plăților minimale.

Valoarea actualizată a plăților minimale se determină prin actualizarea cu rata de 10% a celor 8 chirii anuale și a valorii reziduale garantate:

$$50.000.000+20.000.000/(1+10\%)+20.000.000/(1+10\%)^2+20.000.000/(1+10\%)^3+20.000.000/(1+10\%)^4+20.000.000/(1+10\%)^5+20.000.000/(1+10\%)^6+20.000.000/(1+10\%)^7+20.000.000/(1+10\%)^8+10.000.000(1+10\%)^8=161.363.598 \text{ lei.}$$

Se observă că nu au fost incluse în plățile minimale cheltuielile de asigurare care sunt suportate de ALFA. Actualizarea s-a făcut cu rata implicită a

Scanned with OKEN Scanner

contractului determinată pe baza investiției locatorului. Fiecare plată anuală efectuată va trebui separată între rambursarea principalului și cheltuiala cu dobânda. În acest scop, se va întocmi următorul tablou de rambursare:

Data	Flux monetar (2)	Dobanda (3) = (2) * 10%	Rambursarea datoriei (4) = (2) - (3)	Soldul datoriei (5) = (5) - (4)
1.01.N				161.363.598
1.01.N	50.000.000			111.363.598
31.12.N	20.000.000	11.136.360	8.863.640	102.499.958
31.12.N+1	20.000.000	10.249.996	9.750.004	92.749.953
31.12.N+2	20.000.000	9.274.995	10.725.005	82.024.949
31.12.N+3	20.000.000	8.202.495	11.797.505	70.227.443
31.12.N+4	20.000.000	7.022.744	12.977.256	57.250.188
31.12.N+5	20.000.000	5.725.019	14.274.981	42.975.207
31.12.N+6	20.000.000	4.297.521	15.702.479	27.272.727
31.12.N+7	20.000.000	2.727.273	17.272.727	10.000.000

Plățile sunt împărțite între principal și dobândă prin aplicarea unei rate constante la datoria nerambursată. Activul preluat în locație va fi amortizat de locatar pe durata contractului de locație, ținând cont de valoarea reziduală estimată de 1.000.000 lei, chiar dacă valoarea garantată de locatar este de 10.000.000 lei. Echipamentul se amortizează liniar.

Înregistrările pe care le efectuează ALFA în numele contractului de locație sunt următoarele:

La 1.01.N – primirea echipamentului în locație:

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	161.363.598

La 1.01.N – plata avansului :

-D		-A	
167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	50.000.000

La 31.12.N – plata redevenței aferentă exercițiului N:

-D,+Ch		-A	
%	=	5121	20.000.000
167		Conturi la	
Alte împrumuturi şi		bănci în lei	8.863.640
datorii asimilate			
666			11.136.360
Cheltuieli privind			
dobânzile			

Înregistrarea amortizării pentru exercițiul N:

Valoarea amortizabilă = 161.363.598-1.000.000 = 160.363.598 lei.

Amortizarea anuală = 160.363.598/8 = 20.045.450 lei.

+Ch		+(-A)	
6811	=	2813	20.045.450
Cheltuieli de		Amortizarea	
exploatare privind		instalațiilor,	
amortizarea		mijloacelor de	
imobilizărilor		transport,	
		animalelor şi	
		plantațiilor	

La 31/12/N+7, când expiră contractul, locatarul înapoiază echipamentul care are o valoare de 1.000.000 lei:

-D, -(-A)		-A	
%	=	2131	161.363.598
167		Echipamente	1.000.000
Alte împrumuturi		tehnologice	
şi datorii asimilate			
2813			160.363.598
Amortizarea			
instalaţiilor,			
mijloacelor de			
transport, animalelor			
şi plantaţiilor			

Deoarece locatarul a garantat o valoare reziduală de 10.000.000 lei va trebui să-i plătească locatorului diferența (10.000.000-1.000.000):

-D		-A	
167	=	5121	9.000.000
Alte împrumuturi		Conturi la	
şi datorii asimilate		bănci în lei	

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

Contabilizarea unui contract de locație la locatar atunci când are loc transferul de proprietate la locatar și valoarea actualizată a plăților este mai mare decât valoarea justă a bunului ce face obiectul contractului.

La 1.01.N, societățile ALFA și BETA semnează un contract de locație, care are ca obiect un utilaj cu o durată estimată de 10 ani, în următoarele condiții:

- durata contractului este de 8 ani;
- avans 50.000.000 lei;
- plățile anuale sunt de 31.000.000 lei, din care 1.000.000 lei reprezintă asigurarea utilajului. Locatarul poate exercita o opțiune de cumpărare la prețul de 15.000.000 lei (este un preț foarte mic și opțiunea foarte probabil va fi exercitată);
- valoarea reziduală estimată de locatar după 10 ani este de 12.000.000 lei;
- rata marginală a locatarului este de 9% (locatarul nu cunoaște rata implicită a investiției locatorului);
- valoarea justă a utilajului este de 217.045.397 lei.

Contractul este de locație-finanțare deoarece ocupă o mare parte din durata de viață a utilajului, conține o opțiune de cumpărare la un preț foarte mic și valoarea actualizată a plăților este mai mare decât valoarea justă.

Actualizarea plăților minimale se face cu ajutorul ratei marginale a locatarului, deoarece acesta nu cunoaște rata implicită.

Valoarea actualizată a plăților minimale este egală cu:

$50.000.000+30.000.000/(1+0,09)+30.000.000/(1+0,09)^2+30.000.000/(1+0,09)^3+30.000.000/(1+0,09)^4+30.000.000/(1+0,09)^5+30.000.000/(1+0,09)^6+30.000.000/(1+0,09)^7+30.000.000/(1+0,09)^8+15.000.000(1+0,09)^8$ adică 223.572.568 lei.

Activul și datoria sunt înregistrate la minimul dintre valoarea justă și valoarea actualizată a plăților, reprezentat în acest caz de valoarea justă, adică 217.045.397 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru separarea plăților anuale în suma rambursată din datorie și cheltuiala cu dobânda, trebuie determinată o nouă rată a dobânzii care să actualizeze plățile minimale la nivelul valorii juste din relația:

$217.045,397=50.000.000+30.000.000/(1+i)+30.000.000/(1+i)^2+30.000.000/(1+i)^3+30.000.000/(1+i)^4+30.000.000/(1+i)^5+30.000.000/(1+i)^6+30.000.000/(1+i)^7+30.000.000/(1+i)^8+15.000.000/(1+i)^8$,

de unde i = 10%.

Tabloul de rambursare se prezintă astfel:

Data (1)	Flux monetar (2)	Dobânda (3) = (2)* 0.1	Rambursarea datoriei (4) = (2) - (3)	Soldul datoriei (5) = (5) - (4)
1.01.N				217.045.397
1.01.N	50.000.000			167.045.397
31.12.N	30.000.000	16.704.539	13.295.461	153.749.936
31.12.N+1	30.000.000	15.374.994	14.625.006	139.124.930
31.12.N+2	30.000.000	13.912.493	16.087.507	123.037.423
31.12.N+3	30.000.000	12.303.742	17.696.258	105.341.165
31.12.N+4	30.000.000	10.534.117	19.465.883	85.875.282
31.12.N+5	30.000.000	8.587.528	21.412.472	64.462.810
31.12.N+6	30.000.000	6.446.281	23.553.719	40.909.091
31.12.N+7	30.000.000	4.090.909	25.909.091	15.000.000

Înregistrările efectuate de locatar sunt următoarele:

La 1.01.N – primirea utilajului în locație:

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	217.045.397

La 1.01.N – plata avansului:

-D		-A	
167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	50.000.000

La 31.12.N – plata redevenței aferentă exercițiului N:

-D, +Ch		-A	
%	=	5121	30.000.000
167		Conturi la	13.295.461
Alte împrumuturi și datorii asimilate		bănci în lei	
666			16.704.539
Cheltuieli privind dobânzile			

– plata primei de asigurare suportate de BETA:

+Ch		-A	
613	=	5121	1.000.000
Cheltuieli cu primele de asigurare		Conturi la bănci în lei	

– înregistrarea amortizării pentru exercițiul N:

Valoarea amortizabilă =217.045.397-12.000.000 = 205.045.397 lei.

Deoarece opțiunea de cumpărare este foarte probabil a fi exercitată, utilajul se amortizează pe durata de viață utilă (10 ani). Amortizarea anuală = 205.045.397/10 = 20.504.540 lei.

+Ch		+(-A)	
6811	=	2813	20.504.540
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	

La 31.12.N+7 – exercitarea opțiunii de cumpărare:

-D		-A	
167	=	5121	15.000.000
Alte împrumuturi și datorii asimilate		Conturi la bănci în lei	

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 4

La 1.01.N, întreprinderea ALFA preia în locație un echipament de la societatea GAMA în următoarele condiții:

- *durata contractului este de 18 ani;*
- *durata de viață utilă estimată a echipamentului este de 20 de ani;*
- *contractul presupune plata unui avans de 10.000.000 lei și efectuarea a 18 plăți anuale de 2.000.000 lei la sfârșitul anului;*
- *contractul presupune transferul de proprietate la un preț de 5.000.000 lei (foarte mic comparativ cu valoarea pe piață a echipamentului, deci opțiunea de cumpărare este foarte probabil a fi exercitată);*
- *rata implicită a investițiilor locatorului este de 10%;*
- *valoarea justă a echipamentului este 28.000.000 lei;*
- *valoarea reziduală estimată la sfârșitul celor 20 de ani este de 2.000.000 lei.*

Care sunt înregistrările efectuate de ALFA în exercițiul N+3?

1.2.2. În situațiile financiare ale locatorului

Locatorul a transferat riscurile și avantajele activului în locație. Prin urmare, bunul nu va figura în bilanțul său chiar dacă el este proprietar. Locatorul este un investitor care acordă un împrumut ce va fi rambursat în condițiile prevăzute în contract. Investiția sa brută este egală cu plățile minimale la care se adaugă valoarea reziduală negarantată. Investiția netă se determină prin actualizarea sumelor incluse în investiția brută cu rata implicită a contractului. Diferența dintre investiția brută și investiția netă reprezintă venitul financiar nerealizat. Recunoașterea acestuia trebuie să se bazeze pe o rată constantă aferentă investiției totale nete neamortizate.

Locatorul poate fi o societate de leasing, o instituție financiară care urmărește câștigarea venitului din dobânzi sau un producător (sau comerciant) care urmărește o altă modalitate de finanțare a vânzărilor.

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

Societatea XYZ are nevoie de un echipament pentru a-și desfășura activitățile productive și nu deține suficiente fonduri pentru a finanța cumpărarea acestuia, motiv pentru care încheie un contract de locație cu societatea de leasing BETA în următoarele condiții:

- contractul este semnat pe 1.01.N;
- valoarea justă a echipamentului este de 172.499.958 lei (egală cu costul suportat de BETA pentru a achiziționa echipamentul);
- durata contractului este de 7 ani, chiriile anuale sunt plătite pe 31.12 în fiecare an;
- contractul presupune un avans de 70.000.000 lei;
- valoarea reziduală negarantată este estimată la 10.000.000 lei.

BETA efectuează cheltuieli în numele contractului de locație în valoare de 3.629.442 lei. Echipamentul este returnat lui BETA la sfârșitul contractului. Plățile anuale (egale) se determină pentru a asigura locatorului o rată a investiției de 10% (rata implicită).

Deoarece rata implicită a dobânzii actualizează plățile în contul locației și valoarea negarantată la nivelul valorii juste, putem determina valoarea acestor plăți din următoarea ecuație:

$$172.499.958 = 70.000.000+X/(1+0,1)+X/(1+0,1)^2+X/(1+0,1)^3+X/1+0,1)^4 +X/(1+0,1)^5+X/(1+0,1)^6+X/(1+0,1)^7+10.000.000/(1+0,1)^7,$$

de unde X= 20.000.000 lei.

Investiția brută a locatorului este egală cu 70.000.000 + 7 x 20.000.000 + 10.000.000, adică 220.000.000 lei.

Investiția netă este egală cu valoarea actualizată a plăților în contul locației și a valorii reziduale negarantate, adică 172.499.958 lei (pentru actualizare s-a utilizat rata implicită).

Cheltuielile directe suportate de locator în numele locației (care, în cazul nostru, sunt de 3.629.442 lei) sunt incluse în investiția netă determinând diminuarea venitului din dobânzi recunoscut în fiecare perioadă.

Încasările periodice vor fi descompuse între recuperarea investiției inițiale și venitul din dobânzi. Metoda aleasă trebuie să ducă la aplicarea unei rate constante la investiția netă nerecuperată. Tabloul de recuperare a investiției se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Data (1)	Fluxuri monetare (2)	Dobânda aferentă contractului (3) = 10% x (5)	Rambursarea investiției nete (4) = (2) - (3)	Soldul investiției nete (5) = (5) - (4)	Investiția netă plus cheltuielile directe (6) = (6) - (9)	Venitul financiar - cota de cheltuieli directe alocată (7) = (6) x 9%*)	Cheltuieli directe ce trebuie alocate (8) = (3) - (7)	Diminuarea investiției nete plus cheltuieli inițiale (9) = (2) + (8) - (3)
Semnarea contractului				172.499.958	176.129.400			
	70.000.000			102.499.958	106.129.400			
N	20.000.000	10.249.996	9.750.004	92.749.953	95.681.046	9.551.646	698.350	10.448.354
N+1	20.000.000	9.274.995	10.725.005	82.024.949	84.292.340	8.611.294	663.701	11.388.706
N+2	20.000.000	8.202.495	11.797.505	70.227.443	71.878.650	7.586.311	616.184	12.413.690
N+3	20.000.000	7.022.744	12.977.256	57.250.188	58.347.728	6.469.078	553.666	13.530.922
N+4	20.000.000	5.725.019	14.274.981	42.975.207	43.599.024	5.251.296	473.723	14.748.704
N+5	20.000.000	4.297.521	15.702.479	27.272.727	27.522.936	3.923.912	373.609	16.076.088
N+6	20.000.000	2.727.273	17.272.727	10.000.000	10.000.000	2.477.064	250.209	17.522.936
	10.000.000							

*) rata implicită pentru recuperarea investiției nete plus cheltuielile directe în numele locației a fost determinată după relația: $176.129.399 = 70.000.000 + 20.000.000(1 + i) + 20.000.000(1 + i)^2 + 20.000.000(1 + i)^3 + 20.000.000(1 + i)^4 + 20.000.000(1+ i)^5 + 20.000.000(1 + i)^6 + 20.000.000\ (1 + i)^7 + 10.000.000(1 + i)^7$, de unde i = 9%.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările efectuate de BETA sunt următoarele:

La 1.01.N, investiția brută a locatorului (inclusiv cheltuielile directe efectuate în contul locației și venitul financiar necâștigat):

+A		-A;+(-A)	
2678 Alte creanțe imobilizate-contracte de locație	=	% 5121 Conturi la bănci în lei	220.000.000 176.129.400
		47X Venit necâștigat	43.870.600

– încasarea avansului:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	2678 Alte creanțe imobilizate-contracte de locație	70.000.000

– redevența încasată în contul exercițiului N:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	2678 Alte creanțe imobilizate-contracte de locație	20.000.000

– realizarea venitului din dobânzi:

-(-A)		+V	
47X Venit necâștigat	=	766 Venituri din dobânzi	9.551.646

Scanned with OKEN Scanner

- la 31.12.N+6 BETA primește echipamentul:

+A		-A	
2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	2678 Alte creanțe imobilizate-contracte de locație	10.000.000

Producătorii (comercianții) oferă adesea clienților opțiunea de a prelua bunurile în locație. Aceștia realizează două tipuri de venit:

– profitul sau pierderea din vanzare la prețuri normale, și

– venitul financiar din contractul de locație.

Costurile efectuate sunt înregistrate imediat pe cheltuieli o dată cu recunoașterea venitului din vânzare, deoarece sunt legate de realizarea profitului din vânzare de către producător sau comerciant.

Venitul din vânzare este egal cu minimul dintre valoarea justă a bunului și valoarea actualizată a plăților minimale de locație datorate locatorului. Actualizarea se face cu o rată comercială deoarece uneori se pot folosi în mod artificial rate scăzute, iar utilizarea acestora ar conduce la recunoașterea unui venit mai mare decât cel obținut pentru o vânzare directă.

Costul vânzărilor este egal cu valoarea contabilă a bunului, mai puțin valoarea actualizată a valorii reziduale negarantate.

STUDIU DE CAZ

Societatea XYZ vinde echipamente. Deoarece clienții săi nu dispun de fondurile necesare pentru cumpărare, societatea XYZ le oferă posibilitatea preluării în locație. La 1.01.N, încheie un contract de locație cu clientul GAMA în următoarele condiții:

Scanned with OKEN Scanner

- contractul are o durată de 7 ani cu posibilitatea de prelungire pe încă 5 ani;
- durata de viață estimată a echipamentului ce face obiectul contractului este de 14 ani;
- locatarul garantează o valoare reziduală la sfârșitul celor 7 ani de 40.000.000 lei, iar dacă garanția nu este onorată contractul se prelungește pe încă 5 ani;
- costul de producție al echipamentului este de 50.000.000 lei;
- locatorul efectuează cheltuieli legate de locație în valoare de 2.500.000 lei (comisioane);
- prețul de vânzare al echipamentului este de 96.899.242 lei;
- contractul presupune plata unui avans de 20.000.000 lei;
- plata chiriilor anuale se efectuează în fiecare an la 31.12.N;
- echipamentul va avea o valoare de 15.000.000 lei după 7 ani și 10.000.000 lei după 12 ani;
- rata implicită a locatorului este de 12%.

Plățile anuale se determină din următoarea ecuație:

$$96.899.242 = 20.000.000+X/(1+12\%)+X/(1+12\%)^2+X/(1+12\%)^3+X/(1+12\%)^4+X/(1+12\%)^5+X/(1+12\%)^6+X/(1+12\%)^7+X/(1+12\%)^8+X/(1+12\%)^9+X/(1+12\%)^{10}+X/(1+12\%)^{11}+X/(1+12\%)^{12}+10.000.000/(1+12\%)^{12}$$

, de unde X = 12.000.000 lei.

Se poate observa că au fost actualizate plățile pe 12 ani, și nu pentru 7 ani, deoarece valoarea garantată de 40.000.000 lei, mult mai mare decat valoarea reziduală estimată peste 7 ani, face ca reînnoirea contractului să fie foarte probabilă.

Investiția brută = 20.000.000 + 12.000.000 lei x 12 ani + 10.000.000 lei = 174.000.000 lei (plățile minimale plus valoarea negarantată).

Investiția netă = 96.899.242 lei (valoarea actualizată a componentelor investiției brute).

Costul bunurilor vândute este egal cu costul de producție 50.000.000 lei – valoarea actualizată a valorii reziduale negarantate 2.566.751.lei = 47.433.249 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Venitul din dobândă este diferența dintre investiția brută și investiția netă = 174.000.000 – 96.899.242 = 77.100.758 lei.

Tabloul de recuperare a investiției se prezintă astfel:

Data (1)	Fluxuri monetare (2)	Dobanda (3) = (5) x 12%	Recuperarea investitiei (4) = (2) - (3)	Soldul investitiei nete (5) = (5) - (4)
Semnarea contractului				96.899.242
	20.000.000			76.899.242
31.12.N	12.000.000	9.227.909	2.772.091	74.127.151
31.12.N+1	12.000.000	8.895.258	3.104.742	71.022.409
31.12.N+2	12.000.000	8.522.689	3.477.311	67.545.098
31.12.N+3	12.000.000	8.105.411	3.894.588	63.650.510
31.12.N+4	12.000.000	7.638.061	4.361.939	59.288.571
31.12.N+5	12.000.000	7.114.628	4.885.372	54.403.199
31.12.N+6	12.000.000	6.528.384	5.471.616	48.931.583
31.12.N+7	12.000.000	5.871.789	6.128.210	42.803.373
31.12.N+8	12.000.000	5.136.405	6.863.595	35.939.778
31.12.N+9	12.000.000	4.312.773	7.687.227	28.252.551
31.12.N+10	12.000.000	3.390.306	8.609.694	19.642.857
31.12.N+11	12.000.000	2.357.143	9.642.857	10.000.000
31.12.N+11	10.000.000			

Înregistrările efectuate de societatea XYZ sunt următoarele:

– acordarea echipamentului în locație:

+A		+V;-A;+(-A)	
2678	=	%	174.000.000
Alte creanțe imobilizate-contracte de locație		701 Venituri din vânzarea produselor finite	94.332.491
		345 Produse finite	2.566.751
		47X Venit necâștigat	77.100.758

– descărcarea din gestiune a produselor finite acordate în locație:

-(-Ch)		-A	
711 Variația stocurilor	=	345 Produse finite	47.433.249

– cheltuielile efectuate în contul locației-recunoscute atunci când este recunoscut venitul din vânzare:

+Ch		-A	
622 Cheltuieli cu comisioane	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.500.000

– încasarea avansului:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	2678 Alte creanțe imobilizate-contracte de locație	20.000.000

– 31.12.N – încasarea redevenței anuale:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	2678 Alte creanțe imobilizate-contracte de locație	12.000.000

– realizarea venitului financiar:

-(-A)		+V	
47X Venit necâștigat	=	766 Venituri din dobânzi	9.227.909

La sfârșitul contractului de locație investiția netă este egală cu valoarea reziduală estimată.

Scanned with OKEN Scanner

La 31.12.N+11-primirea echipamentului dat în locație:

+A		-A	
345 Produse finite	=	2678 Alte creanțe imobilizate-contracte de locație	10.000.000

Un locator trebuie să recunoască imediat o schimbare de estimare a valorii reziduale negarantate în contul de profit și pierdere.

STUDIU DE CAZ

În continuarea studiului de caz de mai sus, în exercițiul N+3, valoarea reziduală a echipamentului la sfârșitul contractului este reestimată la 8.000.000 lei. Alocarea venitului de-a lungul perioadelor următoare este revizuită și orice diminuare a sumelor deja înregistrate se recunoaște imediat.

La 31.12.N, situația se prezintă astfel:

Valoarea reziduală estimată	10.000.000
Venitul necâștigat aferent acesteia	7.433.249
Valoarea reziduală actualizată	2.566.751

La 1.01.N+3:

1.01.N+3	**Pe baza estimărilor inițiale**	**Reestimat**
Valoarea reziduală estimată	10.000.000	8.000.000
Venitul necâștigat	6.393.900	5.115.120
Valoarea reziduală actualizată	3.606.100	2.884.880

Scanned with OKEN Scanner

Investiția brută este redusă cu 2.000.000 lei, venitul necâștigat este redus cu 1.278.780 lei (6.393.900 - 5.115.120) iar diferența de 721.220 lei este trecută pe cheltuieli imediat.

Tabloul de recuperare a investiției, în condițiile reestimării, se prezintă astfel:

Data (1)	Flux monetar (2)	Dobanda (3) = (5) x 12%	Recuperarea investiției (4) = (2) - (3)	Soldul investiției nete (5) = (5) - (4)
				66.823.878
31.12.N+3	12.000.000	8.018.865	3.981.135	62.842.743
31.12.N+4	12.000.000	7.541.129	4.458.871	58.383.872
31.12.N+5	12.000.000	7.006.065	4.993.935	53.389.937
31.12.N+6	12.000.000	6.406.792	5.593.208	47.796.729
31.12.N+7	12.000.000	5.735.608	6.264.392	41.532.337
31.12.N+8	12.000.000	4.983.880	7.016.120	34.516.217
31.12.N+9	12.000.000	4.141.946	7.858.054	26.658.163
31.12.N+10	12.000.000	3.198.980	8.801.020	17.857.143
31.12.N+11	12.000.000	2.142.857	9.857.143	8.000.000
31.12.N+11	8.000.000			

Societatea XYZ efecuează următoarele înregistrări:

– diminuarea venitului necâștigat:

-(-A)		-A	
47X Venit necâştigat	=	2678 Alte creanțe imobilizate - contracte de locație	1.278.780

– diminuarea investiției nete:

+Ch		-A	
668 Alte cheltuieli financiare	=	2678 Alte creanțe imobilizate- contracte de locație	721.220

Scanned with OKEN Scanner

– încasarea redevenței în contul exercițiului N+3:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	2678 Alte creanțe imobilizate-contracte de locație	12.000.000

-(-A)		+V	
47X Venit necâștigat	=	766 Venituri din dobânzi	8.018.865

Exercițiul 5

Care sunt înregistrările efectuate de societatea XYZ, dacă la 31.12.N+5 valoarea reziduală este reestimată la 6.000.000 lei?

1.3. Evaluarea și contabilizarea contractelor de locație simplă

1.3.1. În situațiile financiare ale locatarului

Plățile în numele contractului sunt contabilizate la chetuieli pe o bază liniară sau altă formă de alocare sistematică a avantajelor obținute de locatar chiar dacă plățile urmează alt ritm.

Exemplu: Societatea ALFA preia în locație simplă pe o perioadă de 2 ani un camion cu o durată de utilitate estimată de 15 ani. Contractul este semnat la 1.05.N și presupune plata unei chirii lunare de 2.000.000 lei pe lună. ALFA înregistrează chiria în numele exercițiului N (2.000.000 lei x 8 luni) după cum urmează:

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		-A	
612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	=	5121 Conturi la bănci în lei	16.000.000

1.3.2. În situațiile financiare ale locatorului

Activul apare în bilanțul locatorului, este amortizat și, eventual, depreciat ca și celelalte active deținute de acesta. Cheltuielile directe inițiate de locator în numele locației majorează valoarea contabilă a activului acordat în locație și sunt recunoscute pe cheltuieli pe durata contractului. Veniturile din locație se contabilizează de obicei liniar sau după o altă bază sistematică reprezentativă pentru ritmul în care se diminuează avantajele generate de utilizarea bunului, chiar dacă încasarea nu urmărește aceleași reguli.

Exemplu: La 1.04.N, societatea ALFA oferă în locație un echipament societății BETA pentru o perioadă de 4 ani. Chiriile sunt de 2.000.000 lei/lună. Proprietarul suportă cheltuieli de căutare a chiriașului de 2.000.000 lei. Costul de achiziție al instalației este de 150.000.000 lei și durata de utilizare este de 20 de ani. Valoarea reziduală estimată după 20 de ani este de 15.000.000 lei.

Înregistrările efectuate de ALFA sunt următoarele:

– efectuarea cheltuielilor de căutare a locatarului:

+A		-A	
2131 Echipamente tehnologice	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.000.000

– chiriile aferente exercițiului N (2.000.000 x 9 luni):

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	18.000.000

– amortizarea instalației dată în locație simplă:

Valoarea amortizabilă = 150.000.000 – 15.000.000 = 135.000.000 lei;

Amortizarea lunară = 135.000.000/20x12 = 562.500 lei;

Amortizarea aferentă exercițiului N = 562.500 x 9 = 5.062.500 lei.

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea echipamentelor	5.062.500

Repartizarea cotei din cheltuielile de căutare a locatarului aferente exercițiului N: 2.000.000 lei x 9/(4x12) = 375.000 lei.

+Ch		-A	
6XX (cheltuieli după natura lor)	=	2131 Echipamente tehnologice	375.000

STUDIU DE CAZ

La 1.07.N, societatea ALFA oferă în locație un echipament societății BETA pe o perioadă de 4 ani. Chiriile sunt de 1.000.000 lei/lună. Proprietarul suportă cheltuieli de căutare a chiriașului de 1.500.000 lei. Costul de achiziție al instalației este de 220.000.000 lei și durata de utilizare este de 20 de ani. Valoarea reziduală estimată după 20 de ani este de 20.000.000 lei. ALFA acceptă ca locatarul să nu plătească chirie pentru ultimele 4 luni de contract.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările efectuate de ALFA sunt următoarele:

– efectuarea cheltuielilor de căutare a locatarului:

+A		-A	
2131 Echipamente tehnologice	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.500.000

– amortizarea instalației dată în locație operațională:

Valoarea amortizabilă = 220.000.000 –20.000.000 = 200.000.000 lei.

Amortizarea lunară = 200.000.000/(20x12) = 833.333 lei.

Amortizarea aferentă exercițiului N = 833.333 x 6 = 4.999.998 lei.

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor	4.999.998

Repartizarea cotei din cheltuielile de căutare a locatarului aferente exercițiului N: 1.500.000 lei x 6/(4x12) = 187.500 lei.

+Ch		-A	
6XX Cheltuieli după natura lor	=	2131 Echipamente tehnologice	187.500

Societatea ALFA acordă o perioadă de gratuitate locatarului. Stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de locație operațională se recunosc ca parte integrantă din valoarea contraprestației nete convenite pentru contractul încheiat, indiferent de momentul la care se efectuează plata[1].

Chiriile aferente contractului = 1.000.000 x 12 x 4 – 4 x 1.000.000 = 44.000.000 lei.

[1] SIC 15 „Locație operațională-stimulente".

Scanned with OKEN Scanner

Locatorul recunoaște valoarea stimulentelor acordate ca o diminuare a venitului din contract pe toată perioada contractului prin metoda liniară.

Venitul din chirii ce trebuie recunoscut în fiecare lună = 44.000.000/(12 x 4) = 916.667 lei.

Venitul din chirii ce trebuie recunoscut în exercițiul N este de 5.500.000 lei.

– chiriile aferente exercițiului N:

+A		+V,+D	
5121	=	%	6.000.000
Conturi la bănci în lei		706	5.500.000
		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	
		472	500.0000
		Venituri înregistrate în avans	

- chiriile aferente exercițiului N+1 (venitul = 44.000.000/48 x 12 = 11.000.000):

+A		+V,+D	
5121	=	%	12.000.000
Conturi la bănci în lei		706	11.000.000
		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	
		472	1.000.000
		Venituri înregistrate în avans	

– chiriile aferente exercițiului N+4 (venitul = 44.000.000/48 x 6 = 5.500.000):

+A,-D		+V	
%	=	706	5.500.000
5121		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	2.000.000
Conturi la bănci în lei			
472			3.500.000
Venituri înregistrate în avans			

Locatarul trebuie să înregistreze totalul stimulentelor ca o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului prin metoda liniară.

Înregistrările efectuate de BETA sunt următoarele:

– chiriile aferente exercițiului N:

+Ch,+A		-A	
%	=	5121	6.000.000
612		Conturi la bănci în lei	5.500.000
Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile			
471			500.0000
Cheltuieli înregistrate în avans			

– chiriile aferente exercițiului N+1:

+Ch +A		-A	
%	=	5121	12.000.000
612		Conturi la bănci în lei	11.000.000
Cheltuieli cu redevențele, locatiile de gestiune și chiriile			
471			1.000.000
Cheltuieli înregistrate în avans			

– chiriile aferente exercițiului N+4:

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		-A,-A	
612	=	%	5.500.000
Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		5121 Conturi la bănci în lei	2.000.000
		471 Cheltuieli înregistrate în avans	3.500.000

1.4. Contractele de locație și dezideratul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs

În 1996, grupul G4+1 publică o propunere intitulată „Contabilitatea contractelor de locație - o nouă abordare - recunoașterea activelor și datoriilor de către locatari", potrivit căreia toate contractele nereziliabile peste un an ar trebui capitalizate. Propunerea renunță la distincția dintre contractele de locație nereziliabile și contractele de locație-finanțare și urmărește să prevină structurarea oportunistă a contractelor pentru a fi clasificate ca locație simplă[2]. Abordarea „riscuri și avantaje" este abandonată pentru o abordare „active și datorii". În februarie 2000, grupul G+1 publică un nou raport care detaliează „noua abordare"[3]. Potrivit studiului, obiectivul contabilizării contractelor de locație ar trebui să fie reflectarea valorii juste a drepturilor și obligațiilor pe care acestea le generează. În sinteză, studiul avansează următoarele propuneri:

- contractele clasificate în prezent ca locație simplă dau naștere la active și datorii doar în limita valorii juste a drepturilor și obligațiilor generate. În cazul în care contractul acoperă o mică parte din durata de viață economică, locatarul ar trebui să reflecte în bilanț drepturile asociate acelei părți;
- valoarea justă a drepturilor obținute se determină prin actualizarea plăților minimale plus orice alte datorii angajate;

[2] McGregor Warren, 'Accounting for Leases: A New Approach', Special Report, Financial Accounting Standards Board, July 1996.

[3] Dennis W. Monson - The Conceptual Framework and Accounting for Leases, *Accounting Horizons,* Vol. 15 No. 3,September 2001,pp. 275–287.

Scanned with OKEN Scanner

- locatorii ar trebui să înregistreze ca investiții financiare sumele de primit de la locatari, iar interesul rezidual să fie reflectat ca activ distinct, deoarece suportă riscuri diferite;
- sumele înregistrate ca investiții financiare de către locatori ar trebui să fie, în general, egale cu datoria locatarului (deși dezirabilă, o contabilizare simetrică nu este întotdeauna posibilă[4]).

Consiliul IASB desfășoară în prezent un proiect de cercetare cu ASB (organismul britanic de normalizare) ce fixează ca punct de plecare, în contabilizarea contractelor de locație, analiza drepturilor și a obligațiilor generate de acestea și identificarea modificărilor produse în masa activelor și datoriilor. Modelul conceptual propus urmărește, în principal, următoarele aspecte[5]:

- aplicarea unor reguli coerente de recunoaștere pentru active (indiferent dacă sunt proprietatea întreprinderii, primite în locație-finanțare sau locație simplă);
- nu transferul drepturilor legale, ci transferul controlului asupra avantajelor economice viitoare către locatar constituie actul economic relevant pentru recunoașterea modificărilor în masa activelor și datoriilor;
- activele și datoriile ce rezultă din drepturile și obligațiile contractuale ar trebui să reflecte transferul dreptului de utilizare și control asupra avantajelor economice pe perioada contractului, nu transferul activului fizic. Propunerea dezavuează abordarea utilizării întregului activ (potrivit căreia locatarul recunoaște un activ pentru valoarea bunului și o datorie pentru obligația de a-l returna la sfârșitul contractului);
- dacă un contract de locație poate fi anulat de locatar sau locator, activul și datoria recunoscute ar trebui să reflecte atât transferul dreptului de utilizare până la data la care contractul poate fi anulat, cât și opțiunea locatarului sau locatorului pentru perioadele dincolo de această dată.

[4] AAA Financial Accounting Standards Committee - Evaluation of the Lease Accounting Proposed in G4+1 Special Report , Accounting Horizons,Vol. 15 No. 3, Sept 2001, pp. 289–298.

[5] IASB research project:leases.

Scanned with OKEN Scanner

1.5. Rezumat

1. Potrivit definiției prezentate de IAS 17, un contract de locație este un acord prin care locatorul cedează locatarului dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă convenită de timp, în schimbul unei plăți sau serii de plăți.

2. În vederea aplicării tratamentului contabil corespunzător, un contract de locație trebuie să fie încadrat într-una din cele două categorii: locație-finanțare (sau leasing financiar) sau locație simplă (sau leasing de exploatare).

3. Un contract de locație-finanțare este un contract care are ca efect transferarea la locatar a cvasitotalității riscurilor și avantajelor inerente proprietății unui activ. Transferul proprietății poate surveni sau nu la sfârșitul contractului.

4. Un contract de locație simplă (sau contract de locație-exploatare) este un contract de locație care nu răspunde definiției contractului de locație finanțare.

5. În situațiile financiare ale locatarului, un contract de locație finanțare determină înregistrarea unui activ concomitent cu o datorie (datoria de a efectua plățile viitoare în numele locației).

6. Înregistrarea se face la cea mai mică valoare dintre valoarea justă a bunului și valoarea actualizată a plăților minimale. Plățile minimale se referă la plățile la care locatarul este ținut prin contract.

7. În evaluarea datoriei locatarului, plățile minimale sunt actualizate. Rata de actualizare utilizată este rata implicită a dobânzii din contractul de locație, dacă aceasta poate să fie determinată. În caz contrar, se va utiliza rata marginală de împrumut a locatarului. Rata implicită a dobânzii din contractul de locație este acea rată care, la începutul contractului, determină ca valoarea

Scanned with OKEN Scanner

actualizată a plăților minimale și a valorii reziduale negarantate să fie egală cu valoarea justă a bunului.

8. Plățile sunt împărțite între principal și dobândă prin aplicarea unei rate constante la datoria rămasă nerambursată.

9. Locatarul amortizează activele în locație urmărind o politică coerentă cu cea aplicabilă celorlalte active amortizabile pe care le deține (adică se aplică prevederile normelor IAS 16 și IAS 38). Dacă nu există o certitudine rezonabilă că va avea loc transferul de proprietate la sfârșitul contractului, activul va trebui amortizat pe cea mai scurtă durată dintre durata contractului și durata sa de utilitate. În caz contrar, activul este amortizat de locatar pe durata de viață utilă, chiar dacă aceasta se întinde dincolo de durata contractului.

10. Locatorul a transferat riscurile și avantajele activului în locație, de aceea acesta nu va figura în bilanțul său chiar dacă este proprietar. El este un investitor care acordă un împrumut care va fi rambursat în condițiile prevăzute în contract. Investiția sa brută este egală cu plățile minime la care se adaugă valoarea reziduală negarantată. Investiția netă se determină prin actualizarea sumelor incluse în investiția brută cu rata implicită a contractului. Diferența dintre investiția brută și investiția netă reprezintă venitul financiar nerealizat. Recunoașterea acestuia trebuie să se bazeze pe o rată constantă aferentă investiției totale nete neamortizate a locatorului.

11. Producătorii (comercianții) oferă adesea clienților opțiunea de a prelua bunurile în locație. Aceștia realizează două tipuri de venit:

- profitul sau pierderea din vânzare la prețuri normale, și
- venitul financiar din contractul de locație.

12. Costurile efectuate sunt imputate imediat pe cheltuieli la recunoașterea venitului din vânzare, deoarece sunt legate de realizarea profitului din vânzare de către producător sau comerciant.

Scanned with OKEN Scanner

13. Venitul din vânzare este egal cu minimul dintre valoarea justă a bunului și valoarea actualizată a plăților minimale de locație datorate locatorului.

14. Pentru contractele de locație simplă, în situațiile financiare ale locatarului, plățile în numele contractului sunt contabilizate la chetuieli pe o bază liniară sau altă formă de alocare sistematică a avantajelor obținute de locatar, chiar dacă plățile urmează alt ritm.

15. În cazul contractelor de locație-exploatare, activul apare în bilanțul locatorului, este amortizat și, eventual, depreciat ca și celelalte active deținute de acesta. Cheltuielile directe inițiate de locator în numele locației majorează valoarea contabilă a activului acordat în locație și sunt recunoscute pe cheltuieli pe durata contractului. Veniturile din locație se contabilizează de obicei liniar sau după o altă bază sistematiă reprezentativă pentru ritmul în care se diminuează avantajele generate de utilizarea bunului, chiar dacă încasarea nu urmărește aceleași reguli.

Scanned with OKEN Scanner

1.6. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: Durata de viață economică a clădirii vizată de clasificarea contractului de locație este durata economică de viață rămasă la începutul contractului. Deci, managementul societății ALFA trebuie să compare 15 ani cu 20 de ani (50-30) pentru a încadra contractul într-una din cele două categorii.

Exercițiul 2: Contractele sunt de locație finanțare deoarece echipamentele au valoare de piață limitată. Deci, locatorul va trebui să recupereze investiția inițială în timpul celor 10 ani de locație, fiindu-i greu să găsească alt locatar pentru echipamentul specializat.

Exercițiul 3: Nu. Diferența de chirie plătită este explicată de locația diferită a clădirilor care este o caracteristică a terenului. Fiecare contract vizează 20% din clădire și 20% din terenul pe care se află aceasta.

Exercițiul 4: Tabloul de rambursare se prezintă astfel:

Data (1)	Flux monetar (2)	Dobanda (3) = (5) x 12%	Rambursarea datoriei (4) = (2) - (3)	Soldul datoriei (5) = (5) - (4)
Semnarea contractului				27.302.118
	10.000.000			17.302.118
31.12.N	2.000.000	1.730.212	269.788	17.032.330
31.12.N+1	2.000.000	1.703.233	296.767	16.735.563
31.12.N+2	2.000.000	1.673.556	326.444	16.409.119
31.12.N+3	2.000.000	1.640.912	359.088	16.050.031
31.12.N+4	2.000.000	1.605.003	394.997	15.655.034
31.12.N+5	2.000.000	1.565.503	434.497	15.220.537
31.12.N+6	2.000.000	1.522.054	477.946	14.742.591
31.12.N+7	2.000.000	1.474.259	525.741	14.216.850
31.12.N+8	2.000.000	1.421.685	578.315	13.638.535
31.12.N+9	2.000.000	1.363.854	636.146	13.002.389

Scanned with OKEN Scanner

Data (1)	Flux monetar (2)	Dobanda (3) = (5) x 12%	Rambursarea datoriei (4) = (2) - (3)	Soldul datoriei (5) = (5) - (4)
31.12.N+10	2.000.000	1.300.239	699.761	12.302.628
31.12.N+11	2.000.000	1.230.263	769.737	11.532.891
31.12.N+12	2.000.000	1.153.289	846.711	10.686.180
31.12.N+13	2.000.000	1.068.618	931.382	9.754.798
31.12.N+14	2.000.000	975.480	1.024.520	8.730.278
31.12.N+15	2.000.000	873.028	1.126.972	7.603.306
31.12.N+16	2.000.000	760.331	1.239.669	6.363.637
31.12.N+17	2.000.000	636.363	1.363.637	5.000.000
31.12.N+17	5.000.000			

Înregistrările efectuate de ALFA în N+3:

Plata redevenței anuale:

%	=	5121	2.000.000
167			359.088
666			1.640.912

Amortizarea echipamentului = (27.302.118 -2.000.000)/20 = 1.265.106

6811 = 2813 1.265.106

Exercițiul 5:

1.01.N+5	inițial	reestimat
Valoarea reziduală	8.000.000	6.000.000
Venitul necâștigat	4.381.206	3.285.905
Valoarea reziduală actualizată	3.618.794	2.714.095

Investiția brută este redusă cu 2.000.000 lei, venitul necâștigat este diminuat cu 1.095.302, iar diferența de 904.698 este imputată pe cheltuieli imediat.

Tabloul de rambursare se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Data(1)	Flux monetar (2)	Dobanda (3) = (5) x 12%	Recuperarea investitiei (4) = (2) - (3)	Soldul investitiei nete (5) = (5) - (4)
				57.479.174
31.12.N+5	12.000.000	6.897.501	5.102.499	52.376.675
31.12.N+6	12.000.000	6.285.201	5.714.799	46.661.876
31.12.N+7	12.000.000	5.599.425	6.400.575	40.261.301
31.12.N+8	12.000.000	4.831.356	7.168.644	33.092.657
31.12.N+9	12.000.000	3.971.119	8.028.881	25.063.776
31.12.N+10	12.000.000	3.007.653	8.992.347	16.071.429
31.12.N+11	12.000.000	1.928.571	10.071.429	6.000.000
31.12.N+11	6.000.000			

Înregistrările efectuate de XYZ sunt următoarele:

– diminuarea venitului necâștigat:

47X = 2678 1.095.302

– diminuarea investiției nete:

668 = 2678 904.698

– încasarea redevenței în contul exercițiului N+5:

5121 = 2678 12.000.000

47X = 766 6.897.501

Scanned with OKEN Scanner

1.7. Teste grilă de autoevaluare

1. Care este rata implicită a unui contract de locație care are următoarele caracteristici:

– 12 redevențe anuale a 10.000.000 lei fiecare, valoarea reziduală estimată de locator la sfârșitul contractului de locație 12.000.000 lei, valoarea justă 61.944.941 lei:

a) 12%;

b) 13%;

c) 10%;

d) 9%;

e) 18%.

2. La 1.01.N, ALFA încheie un contract de locație, ce are ca obiect un autoturism, în următoarele condiții:

– durata contractului 10 ani;

– valoarea justă a bunului ce face obiectul contractului 120.249.932 lei;

– durata de viață utilă estimată a autoturismului 12 ani;

– redevența anuală este de 20.000.000 lei;

– prețul de opțiune 7.000.000 lei;

– rata marginală a locatarului 10% (rata implicită nu este cunoscută).

Care sunt înregistrările efectate de ALFA în exercițiul N?

a) la 1.01.N – primirea echipamentului în locație:

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	120.249.932

– 31.12.N – plata redevenței aferentă exercițiului N:

-D,+Ch		-A	
%	=	5121	20.000.000
167		Conturi la bănci în lei	6.772.508
Alte împrumuturi și datorii asimilate			
666			13.227.492
Cheltuieli privind dobânzile			

– înregistrarea amortizării pentru exercițiul N:

+Ch		+(-A)	
6811	=	2813	9.187.494
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	

b) la 1.01.N – primirea echipamentului în locație:

+A		+D	
2131	=	167	125.590.145
Echipamente tehnologice		Alte împrumuturi și datorii asimilate	

– 31.12.N plata redevenței aferentă exercițiului N:

-D,+Ch		-A	
%	=	5121	20.000.000
167		Conturi la bănci în lei	7.440.985
Alte împrumuturi și datorii asimilate			
666			12.559.015
Cheltuieli privind dobânzile			

Scanned with OKEN Scanner

– înregistrarea amortizării pentru exercițiul N:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	9.632.512

c) la 1.01.N – primirea echipamentului în locație:

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	125.590.145

– 31.12.N – plata redevenței aferentă exercițiului N:

-D,+Ch		-A	
% 167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	20.000.000 7.440.985
666 Cheltuieli privind dobânzile			12.559.015

– înregistrarea amortizării pentru exercițiul N:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	11.559.015

d)

+Ch		-A	
612 Cheltuieli cu redevențele, locatiile de gestiune și chiriile	=	5121 Conturi la bănci în lei	20.000.000

Scanned with OKEN Scanner

e)

+Ch		+D	
612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	=	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	20.000.000

3. Care este mărimea investiției brute a unui locator într-un contract de locație care prezintă următoarele caracteristici: 12 chirii anuale a 10.000.000 lei fiecare, preț de opțiune de 12.000.000 lei, valoarea reziduală negarantată 5.000.000 lei:

a) 137.000.000 lei;
b) 122.000.000 lei;
c) 120.000.000 lei;
d) 12.000.000 lei;
e) 5.000.000 lei.

4. Care este mărimea unei plăți anuale pentru un contract de locație cu următoarele caracteristici: rata implicită 10%, valoarea justă a bunului care face obiectul contractului 113.133.624 lei, valoarea reziduală negarantată 10.000.000 lei, se efectuează 14 plăți egale:

a) 15.000.000 lei;
b) 12.000.000 lei;
c) 10.000.000 lei;
d) 18.000.000 lei;
e) 9.000.000 lei.

5. Care este valoarea actualizată a plăților minimale ale unui contract de locație cu următoarele caracteristici: 12 plăți anuale a 14.000.000 lei, valoarea reziduală garantată 12.000.000 lei, rata implicită a dobânzii 10%, valoarea justă a bunului în locație 100.000.000 lei:

a) 99.215.255 lei;
b) 100.000.000 lei;
c) 95.391.686 lei;
d) 168.000.000 lei;
e) 180.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

6. Care din următoarele afirmații este adevărată referitoare la contabilizarea contractelor de locație de către producătorii locatori?

1) venitul din vânzare este egal cu minimul dintre valoarea justă a bunului și valoarea actualizată a plăților minimale de locație datorate locatorului;
2) venitul din vânzare întotdeauna egal cu valoarea justă a bunului;
3) costul vânzărilor este egal cu valoarea contabilă a bunului mai puțin valoarea actualizată a valorii reziduale negarantate;
4) costul vânzărilor este egal cu valoarea contabilă a bunului;
5) costurile efectuate sunt imputate imediat pe cheltuieli o dată cu recunoașterea venitului din vânzare;
6) costurile efectuate sunt amortizate pe durata contractului.

a) 1+3+5;
b) 1+3+6;
c) 2+4+6;
d) 2+4+5;
e) 1+4+5.

7. Societatea X încheie un contract de locație operațională în calitate de locatar. Care din afirmațiile de mai jos este adevărată referitoar la înregistrările efectuate de X în primul an:

a) s-a recunoscut activul primit în locație;
b) se înregistrează amortizarea anuală;
c) se înregistrează o datorie pentru valoarea redevențelor de plătit în contul contractului;
d) se diminuează lichiditățile cu valoarea plății anuale;
e) nu este afectat bilanțul contabil.

8. Un locator acordă o perioadă de gratuitate de 3 ani pentru un contract de locație simplă pe 20 de ani, acceptând ca locatarul să nu plătească chiria anuală. Locatarul va plăti o chirie de 5.000.000 u.m din anul 4 până în anul 20 al locației. Care este valoarea venitului recunoscută de locator în anul 1 și anul 10 al locației?

a) anul 1 – 0 u.m, anul 10 – 5.000.000 u.m;
b) anul 1– 5.000.000 u.m, anul 10 – 5.000.000 u.m;

Scanned with OKEN Scanner

c) anul 1 – 4.250.000 u.m, anul 10 – 4.250.000 u.m;
d) anul 1– 4.500.000 u.m, anul 10 – 4.500.000 u.m;
e) nici una din variantele de mai sus.

9. Cheltuielile directe efectuate în contul locației de către locator sunt:

a) pot fi imputate cheltuielile perioadei în cazul unui contract de locație operațională;
b) înregistrate ca activ distinct și amortizate pe durata contractului, în cazul unui contract de locație operațională;
c) incluse în valoarea investiției nete, în cazul unui contract de locație-finanțare al cărui locator este un producător;
d) întotdeauna imputate cheltuielilor perioadei, în cazul unui contract de locație-finanțare;
e) incluse în valoarea activului acordat în locație și amortizate pe durata contractului, în cazul unui contract de locație operațională.

10. În care din următoarele situații un contract de locație poate fi clasificat diferit de către locatar și locator?

1) când doar o parte din riscurile și avantajele asociate proprietății au fost transferate la locatar;
2) valoarea plăților minimale diferă la locator și locatar datorită implicării unei terțe părți care garantează valoarea reziduală;
3) când este implicată o terță parte și, deși locatorul nu a transferat cvasitotalitatea riscurilor și avantajelor, locatarul a preluat cvasitotalitatea riscurilor și vantajelor;
4) când tratamentele fiscale prevăd o astfel de încadrare;
5) când se precizează în contract că locatarul și locatorul împart în mod egal riscurile și avantajele și amândoi vor menține activul în bilanț.

a) 2+3;
b) 1+2+3;
c) 1+4;
d) 4;
e) 4+5.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2
Subvențiile publice și costurile împrumuturilor (IAS 20, IAS 23)

Scanned with OKEN Scanner

2.1. Contabilizarea subvențiilor referitoare la active

Este cunoscut faptul că există o serie de întreprinderi care beneficiază de subvenții, fie pentru finanțarea unor investiții, fie pentru finanțarea unei părți din activitatea de exploatare. Norma care prescrie tratamentul contabil și informațiile de furnizat aferente subvențiilor guvernamentale precum și a altor forme de asistență guvernamentală este IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală".

În sfera de aplicare a acestei norme nu intră:

(i) problemele speciale ce apar în contabilitatea subvențiilor guvernamentale în situațiile financiare ce reflectă efectele modificării prețurilor sau în informațiile suplimentare de natură similară;

(ii) asistența guvernamentală care este acordată unei întreprinderi sub formă de beneficii ce sunt disponibile în determinarea profitului impozabil sau care sunt determinate sau limitate pe baza datoriei privind impozitul pe profit (cum ar fi perioadele de scutire de la plata impozitului pe profit, creditele fiscale pentru investiții, reducerile de valoare privind amortizarea accelerată și ratele reduse ale impozitului pe profit);

(iii) participarea guvernamentală la conducerea unei întreprinderi;

(iv) subvențiile guvernamentale acoperite de IAS 41 „Agricultura".

Pentru început, considerăm că este util să ne familiarizăm cu câteva noțiuni vehiculate în norma IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală".

Asistența guvernamentală reprezintă acțiunile întreprinse de guvern cu scopul de a acorda avantaje economice specifice unei întreprinderi sau unei categorii de întreprinderi care îndeplinesc anumite criterii.

Scanned with OKEN Scanner

În accepțiunea normei, prin guvern se înțelege guvernul propriu-zis dar și agențiile guvernamentale și alte instituții similare, locale, naționale sau internaționale.

Asistența guvernamentală poate îmbrăca diverse forme, fie în funcție de natura asistenței acordate, fie de condițiile care sunt atașate acesteia. Scopul asistenței poate fi încurajarea întreprinderii de a derula anumite acțiuni pe care, în mod normal, aceasta nu le-ar fi întreprins dacă ajutorul nu ar fi fost acordat.

Există cel puțin două motive pentru care obținerea asistenței guvernamentale poate fi importantă în întocmirea situațiilor financiare ale unei întreprinderi. Primul vizează modul de contabilizare al transferului de resurse iar cel de al doilea are în vedere asigurarea comparabilității situațiilor financiare cu cele ale exercițiilor anterioare și cu cele ale altor întreprinderi.

Principala formă de asistență guvernamentală este **subvenția guvernamentală**. Ea reprezintă transferuri de resurse în favoarea unei întreprinderi în schimbul respectării, în trecut sau în viitor, a anumitor condiții referitoare la activitatea sa de exploatare.

Subvenției guvernamentale îi este asimilat și împrumutul nerambursabil primit de la guvern atunci când există suficientă siguranță că întreprinderea va respecta termenii stabiliți pentru nerambursarea împrumutului.

În categoria subvențiilor guvernamentale nu se includ acele forme de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui, în mod rezonabil, o anumită valoare, precum și acele tranzacții cu guvernul care nu se pot distinge de operațiunile comerciale normale ale întreprinderii.

Exemplu: Televiziunea Publică încheie un contract cu o agenție guvernamentală privind producerea și difuzarea unui spot publicitar. Deoarece această activitate nu poate fi separată de operațiunile comerciale ale întreprinderii, ea nu va fi considerată ajutor guvernamental deși o parte din cifra de afaceri va proveni de la guvern.

Exercițiul 1

Având în vedere elementele următoare, nu corespund noțiunii de subvenție guvernamentală:

Scanned with OKEN Scanner

1) *acordarea de asistență întreprinderilor care își desfășoară activitatea în sectoare recent privatizate;*
2) *scutirile de la plata impozitului pe profit;*
3) *acordarea de asistență întreprinderilor care își încep activitatea în regiuni subdezvoltate;*
4) *împrumut nerambursabil pentru care nu există certitudinea respectării condițiilor atașate acestuia;*
5) *intervenția unor echipe speciale pentru remedierea efectelor unor accidente de muncă;*
6) *deducerea fiscală a amortizării accelerate.*

a) *1+2+3+4;*
b) *2+4+5+6;*
c) *1+3+4+6;*
d) *3+4+5+6;*
e) *2+3+4+6.*

Subvențiile guvernamentale sunt cunoscute și sub denumirea de subsidii, alocații (donații), recompense, prime etc.

IAS 20 prescrie tratamentul contabil aferent celor două forme de subvenții guvernamentale: subvențiile referitoare la active și subvențiile de exploatare. În acest prim paragraf ne vom ocupa de cele din prima categorie.

Subvențiile aferente activelor (cunoscute în practică sub denumirea de subvenții pentru investiții) reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca întreprinderea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate. De asemenea, pot exista și condiții secundare care să restricționeze tipul sau amplasarea activelor, sau perioadele în care acestea urmează a fi achiziționate sau deținute.

IAS 20 prevede două metode de contabilizare a subvențiilor pentru active. Pentru a vă familiariza cu acestea, vă supunem atenției următorul studiu de caz.

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

La 25.06.N, întreprinderea ALFA S.A. obține o subvenție de 300.000 de mii lei pentru a achiziționa un echipament tehnologic, al cărui cost este de 800.000 de mii lei. Durata de utilitate estimată de manageri este de 5 ani iar metoda de amortizare este cea degresivă (coeficientul de degresie este stabilit la 2).

Metoda 1: Recunoașterea subvențiilor pentru active drept venituri în avans

Această metodă constă în a considera subvențiile pentru active drept venituri în avans și a le include în contul de profit și pierdere în mod sistematic și rațional, în funcție de durata activului subvenționat. Cu alte cuvinte, subvențiile pentru active vor fi reluate la venituri în același ritm în care vor fi recunoscute cheltuielile cu amortizarea.

Dacă vom aplica această metodă, incidența asupra contului de profit și pierdere va fi următoarea:

Anul	**Cheltuielile cu amortizarea**	**Veniturile din subvenții aferente activelor**	**Incidența asupra rezultatului**
0	1	2	3 = 2 - 1
N	800.000 x 40% x 6/12 = 160.000	300.000 x 40% x 6/12 = 60.000	- 100.000
N+1	(800.000 – 160.000) x 40% = 256.000	(300.000 – 60.000) x 40% = 96.000	- 160.000
N+2	(640.000 – 256.000) x 40% = 153.600	(240.000 – 96.000) x 40% = 57.600	- 96.000
N+3	(384.000 – 153.600) x 12/30 = 92.160	(144.000 – 57.600) x 12/30 = 34.560	- 57.600
N+4	(384.000 – 153.600) x 12/30 = 92.160	(144.000 – 57.600) x 12/30 = 34.560	- 57.600
N+5	(384.000 – 153.600) x 6/30 = 46.080	(144.000 – 57.600) x 6/30 = 17.280	- 28.800
Total	**800.000**	**300.000**	**- 500.000**

Să vedem acum care sunt înregistrările în contabilitate efectuate pe toată durata de utilitate a activului subvenționat:

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul N:

– achiziția echipamentului:

+A; +A		+D	
%	=	404	952.000
213		Furnizori de imobilizări	800.000
Echipamente tehnologice			
4426			152.000
TVA deductibilă			

– încasarea subvenției pentru investiții:

+A		+D	
5121	=	131	300.000
Conturi la bănci în lei		Venituri în avans/subvenții pentru investiții	

– plata furnizorului de imobilizări:

-D		-A	
404	=	5121	952.000
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei	

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811	=	2813	160.000
Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor etc.	

– virarea cotei de venituri în avans la veniturile din subvenții pentru investiții din contul de profit și pierdere:

-D		+V	
131	=	7584	60.000
Venituri în avans/subvenții pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul N+1:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	256.000

– virarea cotei de venituri în avans la veniturile din subvenții pentru investiții din contul de profit și pierdere:

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	96.000

În exercițiul N+2:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	153.600

– virarea cotei de venituri în avans la veniturile din subvenții pentru investiții din contul de profit și pierdere:

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	57.600

În exercițiile N+3 și N+4:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	92.160

Scanned with OKEN Scanner

– virarea cotei de venituri în avans la veniturile din subvenții pentru investiții din contul de profit și pierdere:

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	34.560

În exercițiul N+5:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	46.080

– virarea cotei de venituri în avans la veniturile din subvenții pentru investiții din contul de profit și pierdere:

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	17.280

Metoda 2: Deducerea subvențiilor pentru active din costul activelor pentru a căror finanțare au fost primite

Prin aplicarea acestei metode, valoarea amortizabilă se obține deducând subvenția din costul activului.

Astfel, incidența în contul de profit și pierdere va fi următoarea:

Ani	Cheltuielile cu amortizarea	Incidența asupra rezultatului
N	(800.000 – 300.000) x 40% x 6/12 = 100.000	- 100.000
N+1	(500.000 – 100.000) x 40% = 160.000	- 160.000
N+2	(400.000 – 160.000) x 40% = 96.000	- 96.000
N+3	(240.000 – 96.000) x 12/30 = 57.600	- 57.600
N+4	(240.000 – 96.000) x 12/30 = 57.600	- 57.600
N+5	(240.000 – 96.000) x 6/30 = 28.800	- 28.800
Total	**500.000**	**- 500.000**

Scanned with OKEN Scanner

Să vedem acum care sunt înregistrările în contabilitate efectuate pe toată durata de utilitate a activului subvenționat dacă utilizăm această a doua metodă:

În exercițiul N:

– achiziția echipamentului:

+A; +A		+D	
%	=	404	952.000
213 Echipamente tehnologice		Furnizori de imobilizări	800.000
4426 TVA deductibilă			152.000

– încasarea subvenției pentru investiții:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	213 Echipamente tehnologice	300.000

– plata furnizorului de imobilizări:

-D		-A	
404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	952.000

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	100.000

În exercițiul N+1:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	160.000

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul N+2:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	96.000

În exercițiile N+3 și N+4:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	57.600

În exercițiul N+5:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	28.800

Puteți observa cu ușurință că, indiferent de metoda aleasă, impactul asupra contului de profit și pierdere este același.

În situația în care activul subvenționat este vândut înainte de sfârșitul duratei de viață utile iar pentru contabilizare se utilizează prima metodă, cu ocazia descărcării din gestiune se reia la venituri (în contul de profit și pierdere) restul de subvenție rămasă ca venit în avans.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Pornind de la studiul de caz de mai sus, să presupunem că echipamentul tehnologic este vândut la sfârşitul exerciţiului N+3 la un preţ de 200.000 mii lei, TVA 19%. Cu această ocazie se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

– vânzarea echipamentului:

+A		+V;+D	
461	=	%	238.000
Debitori diverşi		7583	200.000
		Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital	
		4427	38.000
		TVA colectată	

– descărcarea de gestiune:

-(-A);+Ch		-A	
%	=	2131	800.000
2813		Echipamente tehnologice	661.760
Amortizarea instalaţiilor etc.			
6583			138.240
Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			

– virarea la venituri a restului de subvenţie pentru investiţii rămasă în contul de venit în avans:

Rest = 34.560 + 17.280 = 51.840 de mii lei.

-D		+V	
131	=	7584	51.840
Venituri în avans/subvenţii pentru investiţii		Venituri din subvenţii pentru investiţii	

Exerciţiul 2

La 10.09.N se încasează o subvenţie pentru investiţii în sumă de 1.000.000 u.m. pentru finanţarea achiziţiei unei instalaţii al cărei cost se

Scanned with OKEN Scanner

ridică la suma de 2.500.000 u.m. Managementul estimează o durată de utilitate a clădirii de 6 ani iar metoda de amortizare utilizată este cea accelerată. La sfârșitul exercițiului N+4 instalația este vândută la prețul de 300.000 u.m. Se cere să se prezinte incidența asupra contului de profit și pierdere și înregistrările aferente dacă întreprinderea utilizează metoda recunoașterii subvenției drept venit în avans.

Exercițiul 3

Cum s-ar înregistra în contabilitate vânzarea instalației, dacă întreprinderea ar utiliza metoda deducerii subvenției din costul activului?

Atunci când activul subvenționat nu este amortizabil, subvenția nu trebuie, în mod normal, să fie raportată la rezultate. Excepție face cazul în care subvenția implică îndeplinirea anumitor obligații și, ca atare, ea trebuie să fie repartizată asupra exercițiilor care suportă costul de execuție al acestor obligații.

Exemplu: Primirea unei subvenții pentru investiții pentru achiziția unui teren, cu condiția construirii unui imobil pe acesta, ar trebui raportată asupra rezultatelor pe durata de utilitate a imobilului.

Întreprinderile utilizează de regulă prima metodă, iar argumentele pe care IAS 20 le enumeră pentru a justifica această opțiune sunt următoarele:

(i) subvențiile pentru investiții nu pot să fie înscrise la capitaluri proprii, deoarece ele nu provin de la proprietarii întreprinderii;

(ii) subvențiile pentru investiții sunt rareori gratuite deoarece întreprinderea trebuie să îndeplinească anumite condiții; prin urmare, ele trebuie să fie contabilizate la venituri și să fie conectate costurilor pe care se consideră că subvențiile le acoperă;

(iii) cum impozitele și taxele figurează în contul de profit și pierdere, este logic ca și subvențiile pentru investiții să fie prezentate în aceeași situație financiară, deoarece ele nu sunt decât o extensie a politicii fiscale.

Scanned with OKEN Scanner

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar, cum ar fi pământul sau alte resurse, pentru uzul întreprinderii. În astfel de circumstanțe se apreciază valoarea justă a activului nemonetar și se procedează la contabilizarea atât a activului cât și a subvenției la valoarea justă.

Norma IAS 20 lasă ca alternativă înregistrarea activului și a subvenției la valoarea nominală.

2.2. Contabilizarea subvențiilor de exploatare

Subvențiile de exploatare sunt prezente în norma IAS 20 sub denumirea de „subvenții aferente venitului". O traducere mai puțin fericită, dacă ținem seama de faptul că aceste subvenții sunt primite de obicei pentru acoperirea unor cheltuieli sau pentru completarea cifrei de afaceri.

Dacă avem în vedere planul de conturi din OMF 94/2001, putem observa existența în cadrul grupei 74 „Venituri din exploatare" a conturilor de subvenții din exploatare aferente unor cheltuieli (7412, 7413, 7414, 7415, 7416, 7418), precum și a conturilor de subvenții de exploatare aferente unor venituri (7411 și 7417).

Pentru contabilizarea subvențiilor din exploatare pot fi utilizate două metode. Prima metodă presupune recunoașterea subvenției primite drept venit în contul de profit și pierdere, iar cea de a doua constă în deducerea acesteia din cheltuiala de care este legată.

Susținătorii primei metode pretind că este inadecvată compensarea venitului cu cheltuiala și că separarea subvenției de cheltuieli facilitează compararea cu alte cheltuieli ce nu sunt afectate de subvenții.

Partizanii celei de a doua metode susțin că probabil întreprinderea nu ar fi angajat cheltuielile respective dacă nu ar fi fost sigură că primește

Scanned with OKEN Scanner

subvenția și, prin urmare, este o eroare prezentarea cheltuielilor fără a fi compensate cu subvenția.

Pentru a putea sesiza mai ușor diferențele între aceste metode, vă propunem să parcurgem împreună următorul studiu de caz:

STUDIU DE CAZ

La 10 februarie N, o întreprindere obține o subvenție de 300.000.000 lei, pentru finanțarea cheltuielilor cu salariile aferente lunii curente. Cheltuielile cu salariile angajate în cursul lunii februarie au fost de 500.000.000 lei.

Metoda 1: Recunoașterea subvenției din exploatare drept venit

În luna februarie vor fi efectuate următoarele înregistrări contabile:

– înregistrarea cheltuielilor cu salariile:

+Ch		+D	
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	500.000.000

– înregistrarea încasării subvenției:

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	7414 Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului	300.000.000

Metoda 2: Deducerea subvenției din exploatare din cheltuiala de care este legată

În acest caz, înregistrările aferente lunii februarie vor fi:

– înregistrarea cheltuielilor cu salariile:

+Ch		+D	
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	500.000.000

Scanned with OKEN Scanner

– înregistrarea încasării subvenției:

+A		-Ch	
5121 Conturi la bănci în lei	=	641 Cheltuieli cu salariile personalului	300.000.000

Puteți observa cu ușurință că, indiferent de metoda aleasă, incidența asupra rezultatului este aceeași. În primul caz este recunoscut un venit de 300.000.000 lei și o cheltuială de 500.000.000 lei, efectul fiind un rezultat din exploatare de –200.000.000 lei. În cel de al doilea caz, cheltuiala de 500.000.000 lei este ajustată prin scădere cu subvenția primită iar efectul este tot de –200.000.000 lei asupra rezultatului din exploatare.

Este important de reținut că normalizatorii români, în OMF 94/2001, au optat pentru prima metodă în vederea contabilizării subvențiilor de exploatare și pentru deducerea venitului din subvenție din cheltuiala pentru care a fost primită, în vederea prezentării acesteia în contul de profit și pierdere.

Exercițiul 4

Întreprinderea ALFA S.A. primește în cursul exercițiului N o subvenție de exploatare de 100.000 u.m. pentru acoperirea consumului de energie electrică și o subvenție de 2.500.000 u.m. pentru cifra de afaceri.

Se mai cunosc:

- *consumul de energie aferent exercițiului N este de 500.000 u.m.*
- *veniturile din vânzarea mărfurilor sunt de 1.200.000 u.m.*
- *veniturile din producția vândută sunt de 3.000.000 u.m.*

Se cere să se prezinte înregistrările contabile și incidența în contul de profit și pierdere dacă întreprinderea utilizează metoda recunoașterii subvenției din exploatare ca venit.

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 5

Pornind de la exercițiul anterior, se cere să se prezinte înregistrările contabile și incidența în contul de profit și pierdere dacă întreprinderea utilizează metoda deducerii subvenției din cheltuiala de care este legată.

2.3. Rambursarea subvențiilor publice

O subvenție publică, care devine rambursabilă se înregistrează ca o ajustare a unei estimări contabile, conform IAS 8 „Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile".

2.3.1. Rambursarea unei subvenții din exploatare

Rambursarea unei subvenții din exploatare trebuie imputată cu prioritate asupra oricărui venit în avans neamortizat, legat de subvenție. În măsura în care rambursarea este mai mare decât venitul în avans, sau atunci când nu există un venit în avans, rambursarea trebuie contabilizată imediat la cheltuieli.

STUDIU DE CAZ

La începutul exercițiului N, întreprinderea ALFA S.A. primește un credit pe termen lung de 1.000.000 u.m. la o rată a dobânzii de 20% pe an. Cu această ocazie primește o subvenție de 120.000 u.m. pentru acoperirea cheltuielilor cu dobânda. La sfârșitul lunii aprilie ALFA rambursează subvenția deoarece nu a respectat condițiile prevăzute pentru acordarea acesteia.

Cazul 1: Întreprinderea a recunoscut subvenția drept venit

Înregistrările aferente lunii ianuarie:

– primirea creditului:

Scanned with OKEN Scanner

+A		+D	
5121 Conturi la bănci în lei	=	1621 Credite bancare pe termen lung	1.000.000

– încasarea subvenției:

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	7418 Venituri din subvenția de exploatare pentru dobânda datorată	120.000

– înregistrarea dobânzii aferente lunii ianuarie:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	16.667 (1.000.000 x 20% x 1/12)

– trecerea la venituri în avans a subvenției aferente dobânzilor perioadelor următoare:

Subvenția aferentă lunii ianuarie = 120.000/12 = 10.000 u.m.

Venitul în avans = 120.000 – 10.000 = 110.000 u.m.

-V		+D	
7418 Venituri din subvenția de exploatare pentru dobânda datorată	=	472 Venituri în avans	110.000

Înregistrările aferente lunilor februarie și martie:

– înregistrarea dobânzii aferente:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	16.667 (1.000.000 x 20% x 1/12)

Scanned with OKEN Scanner

– trecerea la venituri a subvenției aferente dobânzii lunii curente:

-D		+V	
472 Venituri în avans	=	7418 Venituri din subvenția de exploatare pentru dobânda datorată	10.000

Înregistrările aferente lunii aprilie:

– înregistrarea dobânzii aferente:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	16.667 (1.000.000 x 20% x 1/12)

– trecerea la venituri a subvenției aferente dobânzii lunii curente:

-D		+V	
472 Venituri în avans	=	7418 Venituri din subvenția de exploatare pentru dobânda datorată	10.000

– rambursarea subvenției de 120.000 u.m.:

(i) imputarea cu prioritate asupra venitului în avans aferent subvenției:

Venitul în avans este de 110.000 –30.000 = 80.000 u.m.

-D		-A	
472 Venituri în avans	=	5121 Conturi la bănci în lei	80.000

(ii) imputarea la cheltuieli a restului din subvenția rambursată:

+Ch		-A	
6588 Alte cheltuieli din exploatare	=	5121 Conturi la bănci în lei	40.000

Scanned with OKEN Scanner

Cazul 2: Întreprinderea a dedus subvenția din cheltuială

Înregistrările aferente lunii ianuarie:

– primirea creditului:

+A		+D	
5121 Conturi la bănci în lei	=	1621 Credite bancare pe termen lung	1.000.000

– încasarea subvenției:

+A		-Ch; +D	
5121 Conturi la bănci în lei	=	% 666 Cheltuieli privind dobânzile	120.000 10.000
		472 Venituri în avans	110.000

– înregistrarea dobânzii aferente perioadei curente:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	16.667

Înregistrările aferente lunilor februarie și martie:

– înregistrarea dobânzii aferente perioadei curente:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	16.667

– deducerea din cheltuieli a cotei părți din subvenție:

-D		-Ch	
472 Venituri în avans	=	666 Cheltuieli privind dobânzile	10.000

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările aferente lunii aprilie:

– înregistrarea dobânzii aferente perioadei curente:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	16.667

– deducerea din cheltuieli a cotei părți din subvenție:

-D		-Ch	
472 Venituri în avans	=	666 Cheltuieli privind dobânzile	10.000

– rambursarea subvenției:

(i) imputarea cu prioritate a subvenției rambursate asupra veniturilor în avans:

-D		-A	
472 Venituri în avans	=	5121 Conturi la bănci în lei	80.000

(ii) imputarea la cheltuieli a restului din subvenția rambursată:

+Ch		-A	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	5121 Conturi la bănci în lei	40.000

Exercițiul 6

La 10 februarie N, întreprinderea ALFA obține o subvenție de 2.000.000 u.m. pentru finanțarea consumului de materii prime. Cheltuielile

Scanned with OKEN Scanner

angajate cu consumul de materii prime au fost în luna februarie de 5.000.000 u.m. În exercițiul N+1, administrația publică a informat întreprinderea că, din motive întemeiate, este obligată să ramburseze integral subvenția pe care o primise în anul precedent. Care sunt înregistrările ce trebuie efectuate cu ocazia rambursării subvenției, dacă întreprinderea utilizează:

a) metoda recunoașterii subvenției ca venit;

b) metoda deducerii subvenției din cheltuiala de care este legată.

2.3.2. Rambursarea unei subvenții aferente activelor

Rambursarea unei subvenții pentru investiții care a fost recunoscută inițial ca venit în avans se impută cu prioritate venitului în avans iar diferența este recunoscută imediat la cheltuieli. Rambursarea unei subvenții pentru investiții ce a fost inițial dedusă din costul activului de care este legată se înregistrează prin creșterea valorii nete contabile a activului în cauză.

STUDIU DE CAZ

La începutul exercițiului N, întreprinderea ALFA obține o subvenție de 200.000 u.m. pentru achiziția unui echipament tehnologic al cărui cost este de 500.000 u.m. Durata de utilizare estimată pentru acest activ este de 5 ani iar metoda de amortizare este cea liniară. La sfârșitul exercițiului N+2, ALFA este obligată să ramburseze 80% din subvenția primită.

Cazul 1: Întreprinderea a recunoscut subvenția ca venit în avans

Înregistrările exercițiului N:

– încasarea subvenției:

+A		+D	
5121	=	131	200.000
Conturi la bănci în lei		Venituri în avans/subvenții pentru investiții	

– achiziția echipamentului:

+A; +A		+D	
%	=	404	595.000
213		Furnizori de imobilizări	500.000
Echipamente tehnologice			
4426			95.000
TVA deductibilă			

– plata furnizorului de imobilizări:

-D		-A	
404	=	5121	595.000
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei	

– amortizarea echipamentului:

+Ch		+(-A)	
6811	=	2813	100.000
Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor etc.	(500.000/5)

– virarea cotei de venituri în avans la veniturile din subvenții pentru investiții din contul de profit și pierdere:

-D		+V	
131	=	7584	40.000
Venituri în avans/subvenții pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	(200.000/5)

Înregistrările aferente exercițiului N+1:

– amortizarea echipamentului:

+Ch		+(-A)	
6811	=	2813	100.000
Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor etc.	(500.000/5)

Scanned with OKEN Scanner

– virarea cotei de venituri în avans la veniturile din subvenții pentru investiții din contul de profit și pierdere:

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	40.000 (200.000/5)

Înregistrările aferente exercițiului N+2:

– amortizarea echipamentului:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	100.000 (500.000/5)

– virarea cotei de venituri în avans la veniturile din subvenții pentru investiții din contul de profit și pierdere:

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	40.000 (200.000/5)

– Rambursarea subvenției pentru investiții:

Subvenția primită în exercițiul N:	200.000
Subvenția virată la venituri până la data rambursării:	40.000 x 3 = 120.000
Subvenția rămasă de virat:	200.000 – 120.000 = 80.000
Subvenția ce trebuie rambursată:	200.000 x 80% = 160.000
Cheltuiala generată de rambursarea subvenției:	160.000 – 80.000 = 80.000

Scanned with OKEN Scanner

(i) imputarea cu prioritate a subvenției rambursate asupra venitului în avans:

-D		-A	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	5121 Conturi la bănci în lei	80.000

(ii) trecerea pe cheltuieli a restului de subvenție rambursată:

+Ch		-A	
6588 Alte cheltuieli din exploatare	=	5121 Conturi la bănci în lei	80.000

Cazul 2: Întreprinderea a dedus subvenția din costul activului de care este legată:

Înregistrările aferente exercițiului N:

– achiziția echipamentului:

+A; +A		+D	
%	=	404 Furnizori de imobilizări	595.000
213 Echipamente tehnologice			500.000
4426 TVA deductibilă			95.000

– încasarea subvenției pentru investiții:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	213 Echipamente tehnologice	200.000

– plata furnizorului de imobilizări:

-D		-A	
404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	952.000

Scanned with OKEN Scanner

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		-A	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	60.000 (300.000/5)

Înregistrările aferente exercițiului N+1:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	60.000 (300.000/5)

Înregistrările aferente exercițiului N+2:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+ (-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	60.000 (300.000/5)

– rambursarea subvenției pentru investiții:

Valoarea activului va fi majorată cu 200.000 x 80% = 160.000 u.m.

+A		-A	
2131 Echipamente tehnologice	=	5121 Conturi la bănci în lei	160.000

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 7

Având în vedere informațiile din studiul de caz anterior și presupunând că la sfârșitul exercițiului N+3 întreprinderea este nevoită să ramburseze 50% din subvenția primită, care vor fi înregistrările contabile dacă:

a) întreprinderea a recunoscut subvenția pentru investiții ca venit în avans;

b) întreprinderea a dedus subvenția din costul activului de care este legată.

2.4. Tratamente contabile privind costurile împrumuturilor

Norma IAS 23 vizează tratamentul contabil al costurilor îndatorarii. Acestea cuprind dobânzile și alte costuri suportate de o întreprindere în legătură cu împrumutul de fonduri.

IAS 23 oferă o listă de elemente care pot fi considerate componente ale costului împrumuturilor:

a. dobânzile aferente împrumuturilor pe termen scurt și pe termen lung și cele corespunzătoare descoperirilor de cont;

b. amortizarea reducerilor sau primelor aferente împrumuturilor;

c. amortizarea cheltuielilor complementare realizate în scopul obținerii împrumuturilor;

d. cheltuielile de finanțare aferente contractelor de locație-finanțare;

e. diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută în măsura în care acestea sunt privite ca o ajustare a cheltuielilor cu dobânda.

Pentru contabilizarea acestor costuri, tratamentul de bază prevăzut de IAS 23 oferă o soluție ușor de aplicat – recunoașterea lor în contul de profit și pierdere, în exercițiul în care sunt angajate, indiferent de destinația fondurilor utilizate.

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

În cursul exercițiului N, societatea Alfa a contractat următarele datorii:

- pe 1 februarie – un credit bancar pe termen lung de 50.000.000 lei, pe 7 ani, rata dobânzii anuală 10%;
- pe 1 iunie – un credit bancar pe termen scurt, pe o durată de un an, de 2.000.000 lei, rata dobânzii anuală 9%;
- pe 1 ianuarie emite un împrumut obligatar cu următoarele caracteristici: 1.000 obligațiuni emise cu o valoare nominală de 10.000 lei/obligațiune, prețul de emisiune 9.900 lei/obligațiune, prețul de rambursare 11.000 lei/obligațiune, durata împrumutului 5 ani, rata dobânzii anuală 8%. Dobânda se plătește în fiecare an pe 1 ianuarie iar costurile de emisiune a obligațiunilor se ridică la 37.236 lei.

De asemenea, pe 1 ianuarie N, Alfa a închieiat un contract de locație cu societatea Beta având ca obiect un utilaj cu o valoare justă de 66.944.941 lei. Datele contractului sunt:

- avans 5.000.000 lei achitat la 1 ianuarie;
- durata contractului: 12 ani;
- chirie: 12 rate de 10.000.000 lei fiecare achitate anual la 31 decembrie;
- opțiunea de cumpărare a bunului este prevăzută la sfârșitul celui de-al doisprezecelea an pentru suma de 5.000.000 lei. Se estimează că valoarea reziduală a bunului la sfârșitul perioadei de locație va fi de 12.000.000 lei. Contractul este considerat de management ca fiind un contract de locație-finanțare.

Managementul utilizează tratamentul de bază al IAS 23 pentru contabilizarea costurilor împrumuturilor. Vom proceda, în cele ce urmează, la identificarea acestora pentru societatea Alfa și la recunoașterea lor potrivit tratamentului de referință prescris de IAS 23.

Reprezintă costul îndatorării pentru societatea Alfa:

- dobânda aferentă creditului bancar pe termen lung în contul exercițiului N: 50.000.000 x 10% x 11/12 = 4.583.333 lei;
- dobânda aferentă creditului bancar pe termen scurt: 2.000.000 x 9% x 7/12 = 105.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- dobânda aferentă împrumutului obligatar: 1.000 obligațiuni x 10.000 lei/obligațiune x 8% = 800.000 lei (se determină prin aplicarea ratei dobânzii la valoarea nominală);
- amortizarea primei de rambursare și a cheltuielilor de emisiune.

Împrumutul obligatar este evaluat la cost amortizat potrivit prevederilor IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare". (Un exemplu de calcul al costului amortizat v-a fost prezentat în capitolul 3 din primul volum al acestei lucrări).

Pentru împrumutul obligatar contractat de Alfa, tabloul de calcul al costului amortizat se prezintă astfel:

Anul	Costul amortizat la începutul anului (1)	Dobânda efectivă *) (2) = 10% * (1)	Fluxuri de numerar (3)	Costul amortizat la sfârșitul anului (4) = (1) + (2) - (3)	Amortizarea primei de rambursare și a cheltuielilor de emisiune (5) = (2) - 800.000
N	9.862.764	986.276	800.000	10.049.040	186.276
N+1	10.049.040	1.004.904	800.000	10.253.944	204.904
N+2	10.253.944	1.025.394	800.000	10.479.339	225.394
N+3	10.479.339	1.047.934	800.000	10.727.273	247.934
N+4	10.727.273	1.072.727	11.800.000	0	272.727

*) ce reprezintă costul îndatorării pentru împrumutul obligatar. Acesta este format din dobânda plătită 800.000, amortizarea primei de rambursare și a cheltuielilor de emisiune.

Rata efectivă a dobânzii este rata la care trebuie actualizate fluxurile viitoare, pentru a egala valoarea împrumutului la emisiune. În cadrul exemplului nostru, ea a fost determinată astfel:

$$9.862.764=800.000/(1+i)^1+800.000/(1+i)^2+800.000/(1+i)^3+$$
$$800.000/(1+i)^4+11.800.000/(1+i)^5, \text{ de unde } i=10\%.$$

La momentul emisiunii (1 ianuarie N), împrumutul obligatar este evaluat, potrivit IAS 39, la cost, ceea ce înseamnă valoarea justă a contraprestației primite (prețul de emisiune) minus cheltuielile de emisiune.

Costul amortizat reprezintă valoarea la care împrumutul a fost înregistrat la momentul recunoașterii inițiale, minus rambursările de capital, plus

Scanned with OKEN Scanner

sau minus amortizarea cumulată a oricărei diferențe dintre valoarea inițială și valoarea la scadență.

Pentru a separa amortizarea primei de rambursare de cea a cheltuielilor de emisiune vom proceda la întocmirea unui tabel similar în care vom calcula dobânda efectivă și amortizarea primei de rambursare, pornind de la prețul de emisiune (înainte de deducrerea cheltuielilor de emisiune).

Cost amortizat la începutul anului plus cheltuielile de emisiune neamortizate (1)	Dobanda efectiva (exclusiv cheltuielile de emisiune) (2) = (1) x 9.9042%*)	Fluxuri monetare (3)	Cost amortizat la sfarsitul anului plus cheltuielile de emisiune neamortizate (4) = (1) + (2) - (3)	Amortizarea primei de rambursare (5) = (2) - 800.000
9.900.000	980.516	800.000	10.080.515	180.516
10.080.515	998.394	800.000	10.278.910	198.394
10.278.910	1.018.044	800.000	10.496.953	218.044
10.496.953	1.039.639	800.000	10.736.593	239.639
10.736.593	1.063.373	11.800.000	0	263.373

*) rata efectivă de 9.9042% a fost determinată din relația $9.900.000 = 800.000/(1+i)^1+800.000/(1+i)^2+800.000/(1+i)^3+800.000/(1+i)^4+11.800.000/(1+i)^5$

– dobânda aferentă contractului de locație. (Pentru a vă reaminti tratamentul contabil al contractelor de locație revedeți capitolul 1).

Pentru exemplul nostru, calculele se prezintă astfel:

Rata implicită a dobânzii se determină din relația:

$66.944.941=5.000.000+10.000.000/(1+i)^1+10.000.000/(1+i)^2+10.000.000/(1+i)^3+10.000.000/(1+i)^4+10.000.000/(1+i)^5+10.000.000/(1+i)^6+10.000.000/(1+i)^7+10.000.000/(1+i)^8+10.000.000/(1+i)^9+10.000.000/(1+i)^{10}+10.000.000/(1+i)^{11}+10.000.000/(1+i)^{12}+12.000.000/(1+i)^{12}$, unde i=13%.

Pe baza acestei rate, valoarea actualizată a plăților minimale este:

$5.000.000+10.000.000/(1+0.13)^1+10.000.000/(1+0.13)^2+10.000.000/(1+0.13)^3+10.000.000/(1+0.13)^4+10.000.000/(1+0.13)^5+10.000.000/(1+0.13)^6+10.000.000/(1+0.13)^7+10.000.000/(1+0.13)^8+10.000.000/(1+0.13)^9+10.000.000/(1+0.13)^{10}+10.000.000/(1+0.13)^{11}+10.000.000/(1+0.13)^{12}+5.000.000/(1+0.13)^{12}=65.330.000.$

Scanned with OKEN Scanner

Tabloul de rambursare al datoriei este următorul:

Data fluxului	Fluxuri de trezorerie (1)	Dobanzi (2) = (4) x 13%	Rambursari privind capitalul datorat (3) = (1) - (2)	Capitalul ramas datorat (4) = (4)anterior - (3)
				65.330.000
1.01.N	5.000.000		5.000.000	60.330.000
31.12.N	10.000.000	7.842.900	2.157.100	58.172.900
31.12.N+1	10.000.000	7.562.477	2.437.523	55.735.377
31.12.N+2	10.000.000	7.245.599	2.754.401	52.980.976
31.12.N+3	10.000.000	6.887.527	3.112.473	49.868.503
31.12.N+4	10.000.000	6.482.905	3.517.095	46.351.408
31.12.N+5	10.000.000	6.025.683	3.974.317	42.377.091
31.12.N+6	10.000.000	5.509.022	4.490.978	37.886.113
31.12.N+7	10.000.000	4.925.195	5.074.805	32.811.308
31.12.N+8	10.000.000	4.265.470	5.734.530	27.076.778
31.12.N+9	10.000.000	3.519.981	6.480.019	20.596.758
31.12.N+10	10.000.000	2.677.579	7.322.421	13.274.338
31.12.N+11	15.000.000	1.725.662	13.274.338	0
Total	**130.000.000**	**64.670.000**	**65.330.000**	

Plățile aferente contractului de locație efectuate de Alfa în anul N sunt 15.000.000 lei și se compun din:

- avans plătit în momentul încheierii contractului: 5.000.000 lei;
- rambursarea datoriei:2.157.100 lei;
- dobânda contractului de locație (costul împrumutului potrivit IAS 23):7.842.900 lei.

Înregistrările contabile efectuate de Alfa pentru costurile împrumuturilor identificate se prezintă astfel:

- dobânda aferentă creditului pe termen lung:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	4.583.333

- dobânda aferentă creditului pe termen scurt:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	105.000

Scanned with OKEN Scanner

– dobânda aferentă împrumutului obligatar:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligatiuni	800.000

– amortizarea primei de rambursare aferentă împrumutului obligatar:

+Ch		-(-D)	
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligatiunilor	=	169 Prime privind rambursarea obligațiunilor	180.516

– amortizarea cheltuielilor de emisiune:

+Ch		+D	
668 Alte cheltuieli financiare	=	161 Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	5.760*)

*) adică 186.276 (din coloana 5, tabelul 1) – 180.516 (din coloana 5, tabelul 2)

– dobânda aferentă contractului de locație-finanțare:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1687 Dobanzi aferente altor imprumuturi si datorii asimilate	7.842.900

Exercițiul 8

Efectuați înregistrările contabile pentru împrumutul obligatar din cadrul studiului de caz de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Societatea Alfa a emis acțiuni preferențiale răscumpărabile (obligatoriu) și obligațiuni convertibile. Să procedăm la identificarea costului împrumuturilor pentru Alfa.

Dividendele plătite în contul acțiunilor preferențiale răscumpărabile obligatoriu și dobânda aferentă componentei de datorie a obligațiunilor convertibile reprezintă costul îndatorării în sensul conferit de IAS 23.

Dividendul suportat în contul acțiunilor preferențiale răscumpărabile obligatoriu reprezintă mai degrabă costul finanțării decât o distribuire din profit, deoarece acțiunile preferențiale răscumpărabile dau naștere unei datorii nu unui instrument de capital propriu. Componenta de datorie a obligațiunilor convertibile este înregistrată la cost amortizat folosind rata dobânzii pentru un împrumut obligatar fără opțiunea de conversie. Amortizarea primelor sau discounturilor reprezintă un cost al finanțării.

Costul istoric al unui activ include toate cheltuielile necesare pentru a-l aduce în condiția și locația în care se află în vederea utilizării intenționate (vânzare, utilizare, acordare în locație). Astfel, capitalizarea costurilor îndatorării urmărește să determine o valoare a costului de achiziție sau de producție care reflectă mai bine investiția în activ și să impute un cost care se referă la achiziția unei resurse de care vor beneficia perioadele viitoare pentru a-l conecta la veniturile acestora.

Momentul în care activul este gata pentru utilizarea prestabilită este critic pentru determinarea costului său. Se așteaptă ca activele să genereze avantaje economice viitoare, ceea ce implică disponibilitatea pentru un anume scop.

Deși activele pot fi utilizate într-o varietate de scopuri, cel stabilit de întreprindere la momentul achiziției lor este important pentru natura și valoarea avantajelor economice viitoare. Unele active sunt gata pentru scopul intenționat la momentul achiziției. Altele sunt construite sau dezvoltate în vederea destinației prestabilite prin intermediul unor activități prin care diverse resurse generează un nou activ sau un activ mai valoros.

Aceste activități necesită o perioadă pentru a fi efectuate, perioadă în timpul căreia sunt angajate cheltuielile pentru materii prime, materiale, muncă și alte resurse implicate, cheltuieli ce trebuie finanțate. Finanțarea are un cost. Astfel, costul finanțării cheltuielilor angajate pentru un activ pe perioada construcției și dezvoltării acestuia este parte din costul activului.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit IAS 23, costurile îndatorării sunt capitalizate în costul unui activ atunci când este probabil ca ele să aibă ca rezultat avantaje economice viitoare pentru întreprindere și costurile să poată fi evaluate în mod credibil.

De aici se subânțelege că norma recunoaște calitatea costului istoric de indicator al potențialului activului de a genera fluxuri viitoare. La momentul deciziei de achiziție, întreprinderea consideră că valoarea actualizată a fluxurilor viitoare generate de activ este cel puțin egală (dacă nu mai mare) cu suma costurilor suportate pentru a-l achziționa, altfel nu ar mai cumpăra activul. Deci, angajarea de resurse pentru achiziția activului (inclusiv costul finanțării activului) trebuie incluse în costul său pentru a obține o măsură a potențialului de fluxuri viitoare.

De asemenea, se subliniază nevoia de evaluare fiabilă. Au fost exprimate opinii în favoarea includerii în costul finanțării unui activ calificabil și a costului capitalului. Acest tratament ar recunoaște practic că, atât capitalul împrumutat, cât și cel propriu, reprezintă fonduri de care beneficiază întreprinderea, mai ales că, datorită naturii fungibile a banilor, e greu de identificat de unde provin fondurile consumate pentru un anume scop. Dar, deși este acceptată ideea potrivit căreia costul capitalului este un cost economic, acesta nu este determinabil de o manieră credibilă.

Un activ calificabil (a qualifying asset) este un activ care solicită, în mod necesar, o perioadă lungă de pregătire înainte de a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau înainte de a fi vândut.

Observați că, în definiția de mai sus, există sintagma „*în mod necesar*" care a fost inclusă tocmai pentru a elimina din categoria activelor calificabile pe cele care necesită o perioadă lungă de timp pentru a fi produse din cauza ineficienței sau a unor întârzieri neprevăzute. Un activ este calificabil doar dacă necesită o perioadă lungă de pregătire pentru utilizare sau vânzare în condiții normale.

Exemplu: Sunt active calificabile minele în etapa de dezvoltare, clădirile, barajele, complexele industriale din domeniul siderurgiei, construcțiile speciale (tronsoane de conducte de transport petrol, alimentări cu apă etc.), lucrările efectuate de o întreprindere de comunicații pentru adaptarea sistemului de distribuție pentru rețelele de televiziune prin

Scanned with OKEN Scanner

cablu sau satelit, secțiile producătoare, unitățile producătoare de energie, investițiile imobiliare etc.

Stocurile produse în cantități mari și pe o bază repetitivă într-o perioadă scurtă de timp nu sunt active calificabile. Efortul includerii costului îndatorării în costul lor nu se justifică deoarece, datorită vitezei mari de rotație, acesta ar afecta până la urmă tot rezultatul exercițiului curent și nu ar aduce nici un plus informațional utilizatorilor.

Din categoria stocurilor, reprezintă totuși active calificabile: lichiorul (care necesită un proces îndelungat de maturație), tutunul, wisky-ul. Și în aceste cazuri trebuie exercitat raționamentul profesional în medierea raportului cost-beneficiu, deoarece, deși un lot individual dintr-un asemenea activ este deținut o perioadă lungă de timp, există un flux continuu de intrări și ieșiri din stoc. Astfel, impactul capitalizării costului îndatorării aferent acestora asupra contului de profit și pierdere nu este semnificativ.

2.5. Calculul costului încorporabil

Costurile împrumuturilor care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ calificabil reprezintă costurile împrumuturilor care puteau fi evitate dacă nu se efectuau cheltuielile cu activul.

Identificarea și determinarea costurilor finanțării este mai ușoară sau mai dificilă în funcție de natura finanțării activului, adică dacă se realizează printr-un împrumut specific sau dacă activitatea de finanțare este coordonată la nivel central.

Dacă fondurile sunt împrumutate special pentru activul calificabil costurile împrumuturilor încorporabile se determină prin diminuarea costurilor reale angajate ale îndatorării cu veniturile obținute din plasamentul temporar al fondurilor împrumutate.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Societatea Alfa a împrumutat, pe 1 ianuarie N, suma de 150.000.000 lei pentru finanțarea construcției unei clădiri cu o rată a dobânzii anuală de 10%. La începutul exercițiului N, suma împrumutată depășește necesitățile imediate ale întreprinderii, motiv pentru care 50.000.000 lei sunt plasați pe 3 luni cu o rată a dobânzii anuală de 9%. Mărimea cheltuielilor capitalizabile în contul exercițiului N va fi de: 150.000.000 x 10% (dobânda angajată) – 50.000.000 x 9% x 3/12 = 13.875.000 lei.

Dacă fondurile sunt împrumutate la nivel general și folosite în scopul unui activ calificabil, suma costurilor împrumuturilor ce pot fi capitalizate se determină prin aplicarea unei rate de capitalizare asupra cheltuielilor cu acel activ.

Rata de capitalizare utilizată reprezintă media ponderată a costurilor îndatorării aplicabilă împrumuturilor întreprinderii care nu sunt rambursate în decursul perioadei, altele decât împrumuturile contractate special pentru activul calificat. Evident, costurile împrumuturilor capitalizate nu trebuie să depășească costurile angajate în timpul perioadei respective.

Dacă ultimul cost al activului calificabil este mai mare decât valoarea recuperabilă (în cazul imobilizărilor) sau cu valoarea realizabilă netă (în cazul stocurilor) se impune reducerea acestuia și recunoașterea unui provizion, potrivit normelor IAS 2 și IAS 36. Dacă relația este inversă, poate fi necesară reluarea provizionului constituit anterior. Pentru înțelegerea acestor prevederi revedeți IAS 2 și IAS 36 prezentate de noi în cadrul capitolelor 2 și respectiv 5 din primul volum al lucrării. Atenție însă, comparația se face la sfârșitul exercițiului. IAS 23 nu sugerează că ar trebui întreruptă capitalizarea dacă sunt depășite limitele menționate (valoarea recuperabilă sau, respectiv, valoarea realizabilă netă).

Perioada de capitalizare

Capitalizarea costurilor împrumuturilor începe atunci când sunt îndeplinite următoarele trei condiții:

(i) se realizează cheltuielile pentru acel activ. Acestea includ doar cheltuielile care au generat plăți de numerar, transferuri de alte active sau preluarea unor datorii purtătoare de dobândă;

Scanned with OKEN Scanner

(ii) se generează costurile împrumuturilor;

(iii) sunt în curs activitățile necesare pentru pregătirea activului în vederea utilizării prestabilite. Activitățile includ și demersurile tehnice sau administrative care au loc anterior începerii construcției fizice a activului precum și toate acele operațiuni necesare în timpul realizării activului pentru rezolvarea unor probleme neprevăzute de ordin tehnic (ca, de exemplu, desecări, îndiguiri, betonări etc.) sau litigii (ca, de exemplu, soluționarea în instanță a unui drept de servitute a trecerii).

Exemplu: Societatea Alfa a cumpărat un teren pentru construirea unei fabrici. În prezent acesta este folosit în scop agricol. Alfa a înaintat o cerere autorităților locale pentru a schimba destinația terenului. Aprobarea va dura în jur de 4 luni, ca urmare a unor rezerve manifestate de autoritățile locale, dar managementul societății Alfa este aproape sigur că va fi obținută, deoarece fabrica va crea 2.000 de locuri de muncă, iar zona se confruntă cu o rată a șomajului destul de ridicată. Managementul va finanța construcția dintr-un împrumut bancar ce va fi rambursat pe o durată de 7 ani din momentul finalizării construcției.

Pe perioada așteptării aprobării Alfa poate capitaliza costul împrumutului bancar. Managementul trebuie să oprească capitalizarea dacă devine conștient că aprobarea este improbabilă.

Întreruperea capitalizării împrumuturilor

Capitalizarea este întreruptă în timpul perioadelor prelungite în care nu se lucrează pentru obținerea activului. Această prevedere nu se aplică pentru întreruperile necesare aducerii activelor în starea de a fi vândute sau folosite.

Exercițiul 9

Societatea Beta construiește o clădire, finanțată printr-un credit bancar pe termen lung care generează un cost de 2.000.000 lei. Construcția este întreruptă pe timpul iernii (3 luni) ca urmare a inundațiilor (obișnuite

Scanned with OKEN Scanner

în zonă). Mai include Beta costul împrumutului special în costul clădirii pentru lunile de iarnă?

Încetarea capitalizării

Capitalizarea încetează când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului calificabil în vederea utilizării prestabilite.

Exemplu: Societatea Beta construiește locuințe în vederea vânzării finanțate printr-un împrumut special. La sfârșitul exercițiului N, Beta a finalizat în mare parte locuințele dar politica firmei prevede realizarea unor utilități ulterior pentru adaptarea la necesitățile clientului. Aceasta nu este un impediment pentru întreruperea capitalizării costurilor împrumutului deoarece s-au realizat cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului calificabil în vederea utilizării prestabilite.

Când realizarea unui activ calificabil are loc prin construirea separată a unor componente și fiecare componentă poate fi folosită în timp ce se lucrează la construirea altora, capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze atunci când este terminată cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea acelei componente în vederea utilizării sale prestabilite.

Exemplu: Societatea Beta realizează un complex comercial incluzând 20 de clădiri. Fiecare clădire poate fi utilizată în timp ce construcția celorlalte continuă. Costul împrumuturilor trebuie determinat separat pe fiecare clădire și capitalizarea încetează o dată cu finalizarea acesteia.

Exemplu: Există și situații în care activul calificabil trebuie finalizat înainte ca orice componentă să poată fi folosită. De exemplu, în cazul unui complex industrial care implică mai multe procese de producție ce sunt executate în secvență, în cadrul diferitelor părți ale proiectului, în interiorul aceleiași secții, cum ar fi un combinat siderurgic (oțelărie) și componentele sale (aglomerator, baterii de cocsificare, furnale etc.).

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

La 1 ianuarie N, societatea Alfa împrumută 200.000.000 lei de la banca Beta cu o dobândă anuală de 12% pentru a finanța construirea unui utilaj ce va fi utilizat în cadrul activităților sale. Construcția utilajului a început la 1 ianuarie N și până la 31 decembrie N au fost angajate următoarele cheltuieli în contul acestuia:

- 1 ianuarie N – 150.000.000 lei;
- 30 aprilie N– 150.000.000 lei;
- 1 noiembrie N – 300.000.000 lei;
- 31 decembrie N – 100.000.000 lei.

Pentru cheltuielile de la 1 ianuarie, Alfa primește o subvenție în valoare de 50.000.000 lei.

Alte datorii existente la 31 decembrie N:

- un împrumut obligatar în valoare de 500.000.000 lei, pe 10 ani, cu rata dobânzii de 14%, emis la valoarea nominală în exercițiul N-2;
- un credit bancar pe 5 ani, în valoare de 300.000.000 lei, cu o rată a dobânzii de 10%, contractat la 1 iulie N-1.

Alfa nu a contractat alte datorii în cursul exercițiului N.

Pentru determinarea costurilor împrumuturilor capitalizabile trebuie să parcurgem următoarele etape:

Etapa 1: identificarea activelor calificabile;

Etapa 2: determinarea perioadei de capitalizare;

Etapa 3: stabilirea cheltuielilor efectuate în perioada de capitalizare;

Etapa 4: calcularea mediei ponderate a cheltuielilor efectuate;

Etapa 5: calculul costurilor evitabile prin parcurgerea următoarelor proceduri:

5.1. identificarea datoriilor existente și clasificarea acestora în împrumuturi speciale și generale;

Scanned with OKEN Scanner

5.2. determinarea ratei dobânzii pentru împrumutul special și a ratei generale (calculată ca o rată medie);

5.3. calcularea dobânzii evitabile prin multiplicarea împrumutului special cu rata sa plus produsul dintre rata generală și diferența de cheltuieli medii angajate neacoperite de împrumutul specific.

Etapa 6: determinarea costului împrumuturilor angajat în decursul perioadei;

Etapa 7: stabilirea dobânzii capitalizabile ca minim dintre dobânda evitabilă și cea angajată în timpul perioadei.

Pentru societatea Alfa:

Etapa 1: activul calificabil este utilajul;

Etapa 2: perioada de capitalizare este 1 ianuarie N - 31 decembrie N;

Etapa 3: cheltuielile angajate în timpul perioadei sunt:

Data	Cheltuieli angajate
1 ianuarie	100.000.000*)
30 aprilie	150.000.000
1 noiembrie	300.000.000
31 decembrie	100.000.000
Total	**650.000.000**

*) cheltuielile în legătură cu activul sunt diminuate cu subvențiile primite 150.000.000-50.000.000.

Etapa 4: media ponderată a cheltuielilor angajate se determină astfel:

Data	Cheltuieli angajate	Media ponderată
1 ianuarie	100.000.000	100.000.000 x 12/12=100.000.000
30 aprilie	150.000.000	150.000.000 x 8/12 = 100.000.000
1 noiembrie	300.000.000	300.000.000 x 2/12 = 50.000.000
31 decembrie	100.000.000	100.000.000 x 0/12 = 0
Total	**650.000.000**	**250.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Etapa 5: Calculul costurilor împrumuturilor evitabile prin parcurgerea următoarele proceduri:

5.1. identificarea datoriilor existente și clasificarea acestora în împrumuturi speciale și generale. Împrumutul special este în valoare de 200.000.000 lei iar împrumuturile generale sunt: un împrumut obligatar în valoare de 500.000.000 lei pe 10 ani și un credit bancar pe 5 ani în valoare de 300.000.000 lei;

5.2. determinarea ratei dobânzii pentru împrumutul special și a ratei generale (calculată ca o rată medie a dobânzii). Rata dobânzii pentru împrumutul special este de 12%, rata generală va fi determinată astfel:

Valoarea împrumutului	Rata dobânzii	Dobânda angajată
500.000.000	14%	70.000.000
(+) 300.000.000	10%	(+) 30.000.000
(=) 800.000.000	X	**(=) 100.000.000**

Rata medie a dobânzii = 100.000.000/800.000.000 = 12,5%.

5.3. calcularea dobânzii evitabile prin multiplicarea ratei specifice cu împrumutul special plus produsul dintre rata generală și diferența de cheltuieli medii angajate neacoperite de împrumutul specific.
Dobânda evitabilă = 200.000.000 x 12% (dobânda la împrumutul specific) + (250.000.000 – 200.000.000) x 12,5 % = 24.000.000 + 6.250.000 = 30.250.000 lei.

Etapa 6: determinarea dobânzii angajate: în contul împrumutului specific 200.000.000 x 12 % = 24.000.000 lei și în contul împrumuturilor contractate global 100.000.000 lei;

Etapa 7: dobânda capitalizabilă este de 30.250.000 lei (dobânda evitabilă) deoarece aceasta este mai mică decât dobânda angajată.

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

Societatea Beta realizează o construcție finanțată printr-un împrumut bancar pe 7 ani specific de 300.000.000 lei cu o rată a dobânzii de 12 %. Împrumuturile existente la 31 decembrie N se prezintă astfel:

- un împrumut obligatar în valoare de 300.000.000 lei, cu o rată a dobânzii de 12%, emis la 1 ianuarie N-1 pe 5 ani;
- un credit bancar pe 5 ani în valoare de 600.000.000 lei, cu o rată a dobânzii anuală de 14%, contractat la 1 august N-2;
- un credit bancar pe 10 ani în valoare de 1.400.000 lei, contractat la 30 aprilie N-3, cu o rată a dobânzii de 8%.

	Sold datorii	Rata dobanzii	Dobanda angajată	Rata medie a dobânzii
is	300.000.000	12,00%	36.000.000	
ig	600.000.000	14,00%	84.000.000	
ig	1.400.000.000	8,00%	112.000.000	
Σig	2.000.000.000		196.000.000	9,80%

Cheltuielile efectuate sunt:

Data	Cheltuieli efectuate
1.07.N	200.000.000
1.07.N+1	400.000.000
1.07.N+2	500.000.000
Total	1.100.000.000

Etapa 1: activul calificabil este clădirea;

Etapa 2: perioada de capitalizare este 1.07.N-1.07.N+2;

Etapa 3: cheltuielile angajate în timpul perioadei sunt:

Data	Cheltuieli efectuate
1.07.N	200.000.000
1.07.N+1	400.000.000
1.07.N+2	500.000.000
Total	**1.100.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Etapele 4, 5, 6 și 7 vor fi prezentate pentru exercițiile N, N+1, N+2.

Cheltuielile medii și dobânda evitabilă pentru exercițiul N:

Suma	Perioada de capitalizare	Cheltuieli medii	Finanțate prin	Rata dobânzii	Dobânda evitabilă
200.000.000	6/12	100.000.000	100.000.000	12,00%	12.000.000

La 31.12.N dobânda evitabilă de 12.000.000 lei este capitalizată în întregime deoarece este mai mică decât cea angajată.

Cheltuieli medii și dobânda evitabilă pentru exercițiul N+1:

	Suma	Perioada de capitalizare	Cheltuieli medii	Finanțate prin	Rata dobânzii	Dobânda evitabilă
N	200.000.000	12/12	200.000.000	200.000.000	12,00%	24.000.000
N+1	400.000.000	6/12	200.000.000	100.000.000 (împrumut special)	12,00%	12.000.000
				100.000.000 (împrumut general)	9,80%	9.800.000
						45.800.000

Dobânda evitabilă este capitalizată în întregime.

Cheltuieli medii și dobânda evitabilă pentru exercițiul N+2:

	Suma	Perioada de capitalizare	Cheltuieli medii	Finanțate prin	Rata dobânzii	Dobânda evitabilă
N	200.000.000	12/12	200.000.000	200.000.000	12,00%	24.000.000
N+1	400.000.000	12/12	400.000.000	100.000.000	12,00%	12.000.000
				300.000.000	9,80%	29.400.000
N+2	500.000.000	6/12	250.000.000	250.000.000	9,80%	24.500.000
						89.900.000

Deoarece proiectul este finalizat pe 1 iulie N+2, nu se capitalizează decât dobânda pentru 6 luni, adică 44.950.000 lei.

Costul împrumuturilor pe cei 3 ani se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul	Costul împrumuturilor
N	12.000.000
N+1	45.800.000
N+2	44.950.000
	102.750.000
Costurile clădirii	**1.100.000.000**
Costul total al cladirii	**1.202.750.000**

Să încercăm să rezolvăm studiul de caz dacă cheltuielile angajate sunt eșalonate după cum urmează:

Data	Cheltuieli angajate
1.01.N	70.000.000
1.06.N	50.000.000
1.10.N	50.000.000
1.12.N	30.000.000
1.01.N+1	100.000.000
1.04.N+1	200.000.000
1.11.N+1	100.000.000
Din N	200.000.000
1.01.N+2	100.000.000
1.06.N+2	400.000.000
Din N	200.000.000
Din N	400.000.000

Determinarea cheltuielilor medii și a dobânzii evitabile pentru exercițiul N:

Data	Cheltuieli angajate	Perioada de capitalizare	Cheltuiala medie	Rata dobânzii	Dobânda evitabilă
1.01.N	70.000.000	12/12	70.000.000	12%	8.400.000
1.06.N	50.000.000	7/12	29.166.667	12%	3.500.000
1.10.N	50.000.000	3/12	12.500.000	12%	1.500.000
1.12.N	30.000.000	1/12	25.000.000	12%	300.000
			114.166.667		13.700.000

Determinarea cheltuielilor medii și a dobânzii evitabile pentru exercițiul N+1:

Scanned with OKEN Scanner

Data	Cheltuieli angajate	Perioada de capitalizare	Cheltuiala medie	Rata dobânzii	Dobânda evitabilă
1.01.N+1	100.000.000	12/12	100.000.000	12,00%	12.000.000
1.04.N+1	200.000.000	9/12	150.000.000	9,80%	14.700.000
1.11.N+1	100.000.000	2/12	16.666.667	9,80%	1.633.333
Din N	200.000.000	12/12	200.000.000	12,00%	24.000.000
			466.666.667		52.333.333

Determinarea cheltuielilor medii și a dobânzii evitabile pentru exercițiul N+2:

Data	Cheltuieli angajate	Perioada de capitalizare	Cheltuiala medie	Rata dobânzii	Dobânda evitabilă
1.01.N+2	100.000.000	12/12	100.000.000	9,80%	9.800.000
1.06.N+2	400.000.000	7/12	233.333.333	9,80%	22.866.667
Din N	200.000.000	12/12	200.000.000	12,00%	24.000.000
Din N+1	400.000.000	12/12	100.000.000	12,00%	12.000.000
			300.000.000	9,80%	29.400.000
			833.333.333		98.066.667

Deoarece clădirea este finalizată pe 1 iulie N+2, dobânda se capitalizează doar pe 6 luni:

Total dobândă capitalizabilă:	
N	13.700.000
N+1	52.333.333
N+2	49.033.333
	115.066.667
Costurile clădirii	**1.100.000.000**
Total cost	**1.215.066.667**

STUDIU DE CAZ

Societatea Alfa demarează, pe 1.09.N, lucrările pentru construcția unui depozit pentru care contractează la 1.08.N un împrumut bancar în valoare de 150.000.000 lei cu o rată a dobânzii de 8%. Alfa are și alte împrumuturi nerambursate:

Scanned with OKEN Scanner

– un împrumut pe 5 ani contractat la 1.02.N în valoare de 80.000.000 lei cu o rată a dobânzii anuală de 8% și un împrumut pe 10 ani în valoare de 170.000.000 contractat pe 1.11.N-1 cu o rată anuală de 10%.

Cheltuielile angajate în numele proiectului:

Data	Cheltuieli
1.09.N	100.000.000
1.10.N	50.000.000
1.11.N	50.000.000
2.12.N	20.000.000
30.12.N	30.000.000

Să determinăm dobânda capitalizabilă:

Valoarea datoriei	Rata dobânzii	Dobânda anuală
80.000.000	9,00%	7.200.000
170.000.000	10,00%	17.000.000
250.000.000		24.200.000
Rata medie a împrumuturilor	9,68%	

Determinarea dobânzii evitabile				
Suma	**Perioada de capitalizare**	**Medie ponderată**	**Rata dobânzii**	**Dobânda evitabilă**
100.000.000	4/12	33.333.333	8,00%	2.666.667
50.000.000	3/12	12.500.000	8,00%	1.000.000
50.000.000	2/12	8.333.333	9,68%	806.667
20.000.000	1/12	1.666.667	9,68%	161.333
30.000.000	0/12	0	9,68%	0
250.000.000		55.833.333		4.634.667

Costurile împrumuturilor angajate:

Suma	Perioada	Rata dobânzii	Dobânda
150.000.000	5/12	8%	5.000.000
80.000.000	11/12	9%	6.600.000
170.000.000	1	10%	17.000.000
			28.600.000

Dobânda evitabilă este 4.634.667 lei, mai mică decât dobânda angajată de 28.600.000 lei, deci este în întregime capitalizată.

Scanned with OKEN Scanner

IAS 23 permite două alternative:

- ✓ fie recunoașterea tuturor costurilor împrumuturilor ca cheltuieli;
- ✓ fie capitalizarea costurilor direct atribuibile achiziției, construcției sau producției de active calificabile.

Dacă o întreprindere adoptă tratamentul contabil alternativ permis de IAS 23, atunci acesta trebuie aplicat consecvent tuturor costurilor îndatorării ce pot fi atribuite, în mod direct, achiziției, construcției sau producerii tuturor activelor calificabile ale întreprinderii pentru a se asigura comparabilitatea.

Exercițiul 10

Societatea Alfa a început construcția unei instalații și a unui echipament. Ambele îndeplinesc condițiile IAS 23 pentru active calificabile. Pentru instalație Alfa capitalizează costul îndatorării. Poate managementul să aplice tratamentul de bază pentru echipament?

2.6. Subvențiile guvernamentale și dezideratul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs

În februarie 2004[1], considerând că retragerea IAS 20 și conturarea unui nou model pentru subvenții guvernamentale ar fi prematură în condițiile în care proiectul referitor la recunoașterea veniturilor nu este finalizat, consiliul IASB a acceptat ideea amendării IAS 20 prin extinderea modelului prezentat în IAS 41 „Agricultura" pentru activele biologice evaluate la valoarea justă mai puțin cheltuielile estimate la punctul de vânzare, la toate tipurile de subvenții.

Potrivit IAS 41, o subvenție guvernamentală necondiționată pentru un activ biologic evaluat la valoarea justă minus cheltuielile estimate la

[1] Amendaments to IAS 20 Accounting for government grants and discosure of government assistance www.iasb.org.

Scanned with OKEN Scanner

punctul de vânzare[2] trebuie recunoscută ca venit atunci când devine creanță. Dacă acordarea subvenției este condiționată, întreprinderea recunoaște subvenția primită ca venit doar atunci când condițiile impuse sunt îndeplinite.

În extinderea modelului pentru toate subvențiile guvernamentale, consiliul IASB a constatat necesitatea conturării mai clare a condiției ce va fi definită, ca o precizare ce are substanță comercială și care îndreptățește guvernul la dreptul de returnare a subvențiilor acordate, dacă un eveniment specificat are sau nu loc. IAS 41 conține precizări cu privire la recunoașterea venitului din subvenție dar nu și cu privire la momentul recunoașterii transferului de resurse. În acest sens, IASB propune data cea mai recentă dintre data la care se obține dreptul necondiționat de a primi o subvenție (indiferent dacă există sau nu condiții pentru păstrarea subvenției) și data primirii acesteia. Pentru deprecierea activelor pentru care s-au primit subvenții guvernamentale, IASB vizează introducerea obligativității unui test de depreciere la recunoașterea inițială și clarificarea faptului că orice datorie rezultată din condițiile impuse pentru subvenție să fie inclusă în aceeași UGT cu activul achiziționat. IASB a analizat, de asemenea, și eliminarea precizării referitoare la împrumuturile cu dobândă redusă sau fără dobândă din IAS 20, deoarece contravine prevederilor IAS 39 și propune o aplicare retrospectivă a eventualelor revizuiri.

[2] Acestea includ comisioanele brokerilor și dealerilor, taxele impuse de organele de reglementare și bursele de valori, taxele de transfer și cele vamale, dar exclud transportul și alte costuri necesare pentru a vinde activele pe piață.

Scanned with OKEN Scanner

2.7. Rezumat

1. Asistența guvernamentală reprezintă acțiunile întreprinse de guvern cu scopul de a acorda avantaje economice specifice unei întreprinderi sau unei categorii de întreprinderi care îndeplinesc anumite criterii.

2. Subvențiile aferente activelor (cunoscute în practică sub denumirea de subvenții pentru investiții) reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca întreprinderea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate. De asemenea, pot exista și condiții secundare care să restricționeze tipul sau amplasarea activelor, sau perioadele în care acestea urmează a fi achiziționate sau deținute.

3. Metoda recunoașterii subvențiilor pentru active drept venituri în avans constă în a considera subvențiile pentru active drept venituri în avans și a le include în contul de profit și pierdere în mod sistematic și rațional, în funcție de durata activului subvenționat. Cu alte cuvinte, subvențiile pentru active vor fi reluate la venituri în același ritm în care vor fi recunoscute cheltuielile cu amortizarea.

4. Prin aplicarea metodei deducerii subvențiilor din costul activelor pentru a căror finanțare au fost primite, valoarea amortizabilă se obține deducând subvenția din costul activului.

5. În situația în care activul subvenționat este vândut înainte de sfârșitul duratei de viață utile iar pentru contabilizare se utilizează prima metodă, cu ocazia descărcării din gestiune se reia la venituri (în contul de profit și pierdere) restul de subvenție rămasă ca venit în avans.

6. Atunci când activul subvenționat nu este amortizabil, subvenția nu trebuie, în mod normal să fie raportată la rezultate. Excepție face cazul în care subvenția implică îndeplinirea anumitor obligații și, ca atare, ea trebuie să fie repartizată asupra exercițiilor care suportă costul de execuție al acestor obligații.

Scanned with OKEN Scanner

7. Pentru contabilizarea subvențiilor din exploatare pot fi utilizate două metode. Prima metodă presupune recunoașterea subvenției primite drept venit în contul de profit și pierdere iar cea de a doua constă în deducerea acesteia din cheltuiala de care este legată.

8. Normalizatorii români, în OMF 94/2001, au optat pentru prima metodă, în vederea contabilizării subvențiilor de exploatare și pentru deducerea venitului din subvenție din cheltuiala pentru care a fost primită, în vederea prezentării acesteia în contul de profit și pierdere.

9. Rambursarea unei subvenții din exploatare trebuie imputată cu prioritate asupra oricărui venit în avans neamortizat, legat de subvenție. În măsura în care rambursarea este mai mare decât venitul în avans, sau atunci când nu există un venit în avans, rambursarea trebuie contabilizată imediat la cheltuieli.

10. Rambursarea unei subvenții pentru investiții care a fost recunoscută inițial ca venit în avans se impută cu prioritate venitului în avans iar diferența este recunoscută imediat la cheltuieli. Rambursarea unei subvenții pentru investiții ce a fost inițial dedusă din costul activului de care este legată se înregistrează prin creșterea valorii nete contabile a activului în cauză.

11. IAS 23 oferă o listă de elemente care pot fi considerate componente ale costului împrumuturilor:

a) dobânzile aferente împrumuturilor pe termen scurt și pe termen lung și cele corespunzătoare descoperirilor de cont;

b) amortizarea reducerilor sau primelor aferente împrumuturilor;

c) amortizarea cheltuielilor complementare realizate în scopul obținerii împrumuturilor;

d) cheltuielile de finanțare aferente contractelor de locație-finanțare;

e) diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, în măsura în care acestea sunt privite ca o ajustare a cheltuielilor cu dobânda.

Scanned with OKEN Scanner

12. Pentru contabilizarea acestor costuri, tratamentul de bază prevăzut de IAS 23 oferă o soluție ușor de aplicat: recunoașterea lor în contul de profit și pierdere în exercițiul în care sunt angajate, indiferent de destinația fondurilor utilizate.

13. Potrivit tratamentului contabil alternativ permis, costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ calificabil sunt incluse în costul acelui activ.

14. Un activ calificabil (a qualifying asset) este un activ care solicită, în mod necesar, o perioadă lungă de pregătire înainte de a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau înainte de a fi vândut.

15. Costurile împrumuturilor care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ calificabil reprezintă costurile împrumuturilor care puteau fi evitate dacă nu se efectuau cheltuielile cu activul.

16. Dacă fondurile sunt împrumutate special pentru activul calificabil, costurile împrumuturilor încorporabile se determină prin diminuarea costurilor reale angajate ale îndatorării cu veniturile obținute din plasamentul temporar al fondurilor împrumutate.

17. Dacă fondurile sunt împrumutate la nivel general și folosite în scopul unui activ calificabil, suma costurilor împrumuturilor ce pot fi capitalizate se determină prin aplicarea unei rate de capitalizare asupra cheltuielilor cu acel activ. Rata de capitalizare utilizată reprezintă media ponderată a costurilor îndatorării aplicabilă împrumuturilor întreprinderii care nu sunt rambursate în decursul perioadei, altele decât împrumuturile contractate special pentru activul calificat. Evident, costurile împrumuturilor capitalizate nu trebuie să depășească costurile angajate în timpul perioadei respective.

Scanned with OKEN Scanner

2.8. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: Varianta corectă este b).

Asistența guvernamentală acordată întreprinderilor este în concordanță cu definiția subvențiilor guvernamentale, chiar dacă nu există condiții legate în mod explicit de activitățile de exploatare ale întreprinderii, în afară de cerința de a-și desfășura activitatea în anumite regiuni sau sectoare industriale.

Facilitățile fiscale, deși sunt considerate asistență guvernamentală, nu intră sub incidența IAS 20 și nu pot fi considerate subvenție.

Ajutorul public care nu poate fi evaluat cu suficientă certitudine (intervenția echipelor speciale pentru înlăturarea pagubelor produse de accidentul de muncă) nu este considerat subvenție.

Exercițiul 2: În situația în care întreprinderea utilizează metoda recunoașterii subvenției drept venit în avans, incidența asupra rezultatului va fi:

Ani	Cheltuielile cu amortizarea	Venituri din subvenții	Incidența asupra rezultatului
0	1	2	3=2-1
N	2.500.000 x 50% x 3/12 = 312.500	1.000.000 x 50% x 3/12 = 125.000	- 187.500
N+1	2.500.000 x 50% x 9/12 = 937.500 1.250.000 x 1/5 x 3/12 = 62.500 937.500 + 62.500 = 1.000.000	1.000.000 x 50% x 9/12 = 375.000 500.000 x 1/5 x 3/12 = 25.000 375.000 + 25.000 = 400.000	- 600.000
N+2	1.250.000 x 1/5 = 250.000	500.000 x 1/5 = 100.000	- 150.000
N+3	1.250.000 x 1/5 = 250.000	500.000 x 1/5 = 100.000	- 150.000
N+4	1.250.000 x 1/5 = 250.000	500.000 x 1/5 = 100.000	- 150.000

Scanned with OKEN Scanner

N+5	1.250.000 x 1/5 = 250.000	500.000 x 1/5 =100.000	-150.000
N+6	1.250.000 x 1/5 x 9/12 = 187.500	500.000 x 1/5 x 9/12 = 75.000	-112.500
Total	2.500.000	1.000.000	-1.500.000

Înregistrările aferente exercițiului N:

– achiziția instalației:

%	=	404	2.975.000
2131			2.500.000
4426			475.000

– încasarea subvenției:

5121 = 131 1.000.000

– plata furnizorului:

404 = 5121 2.975.000

– amortizarea instalației:

6811 = 2813 312.500

– virarea la venituri a cotei părți din subvenția pentru investiții:

131 = 7584 125.000

Înregistrările aferente exercițiului N+1:

– amortizarea instalației:

6811 = 2813 1.000.000

– virarea la venituri a cotei părți din subvenția pentru investiții:

131 = 7584 400.000

Înregistrările aferente exercițiilor N+2, N+3 și N+4:

– amortizarea instalației:

6811 = 2813 250.000

– virarea la venituri a cotei părți din subvenția pentru investiții:

131 = 7584 100.000

Scanned with OKEN Scanner

La sfârșitul exercițiului N+4 are loc vânzarea instalației. Amortizarea cumulată până la această dată este de 2.062.500 u.m., valoarea rămasă neamortizată este de 437.500 u.m. iar partea din subvenția pentru investiții nevirată la venituri este de 175.000 u.m. Prin urmare, vânzarea se va înregistra astfel:

– vânzarea propriu-zisă:

461	=	%	357.000
		7583	300.000
		4427	57.000

– descărcarea de gestiune:

%	=	2131	2.500.000
2813			2.062.500
6583			437.500

– virarea la venituri a restului din subvenția pentru investiții:

131	=	7584	175.000

Exercițiul 3: Dacă întreprinderea ar utiliza metoda deducerii subvenției din costul activului, tabloul de amortizare s-ar prezenta astfel:

Ani	Cheltuielile cu amortizarea	Incidența asupra rezultatului
0	1	2
N	1.500.000 x 50% x 3/12 = 187.500	- 187.500
N+1	1.500.000 x 50% x 9/12 = 562.500 750.000 x 1/5 x 3/12 = 37.500 562.500 + 37.500 = 600.000	- 600.000
N+2	750.000 x 1/5 = 150.000	- 150.000
N+3	750.000 x 1/5 = 150.000	- 150.000
N+4	750.000 x 1/5 = 150.000	- 150.000
N+5	750.000 x 1/5 = 150.000	- 150.000
N+6	750.000 x 1/5 x 9/12 = 112.500	- 112.500
Total	1.500.000	- 1.500.000

Puteți observa că, la sfârșitul exercițiului N+4, amortizarea cumulată este de 1.237.500 u.m. iar valoarea rămasă

Scanned with OKEN Scanner

neamortizată este de 262.500 u.m. Prin urmare, vânzarea instalației se va înregistra astfel:

– vânzarea propriu-zisă:

462	=	%	357.000
		7583	300.000
		4427	57.000

– descărcarea de gestiune:

%	=	2131	1.500.000
2813			1.237.500
6583			262.500

Exercițiul 4: – înregistrarea cheltuielilor cu energia electrică:

605	=	401	500.000

– încasarea subvenției din exploatare aferentă cheltuielilor cu energia electrică:

5121	=	7413	100.000

– încasarea subvenției din exploatare aferentă cifrei de afaceri:

5121	=	7411	2.500.000

Incidența în contul de profit și pierdere va fi după cum urmează:

Cifra de afaceri netă:	6.700.000
Producția vândută	3.000.000
Venituri din vânzarea mărfurilor	1.200.000
Venituri din exploatare aferente cifrei de afaceri nete	2.500.000
Alte cheltuieli din afară (605-7413)	400.000
Rezultatul din exploatare	6.300.000

Exercițiul 5: – înregistrarea cheltuielilor cu energia electrică:

605	=	401	500.000

– încasarea subvenției din exploatare aferentă cheltuielilor cu energia electrică:

5121	=	605	100.000

– încasarea subvenției din exploatare aferentă cifrei de afaceri:

5121	=	7411	2.500.000

Scanned with OKEN Scanner

Incidența în contul de profit și pierdere va fi după cum urmează:

Cifra de afaceri netă:	6.700.000
Producția vândută	3.000.000
Venituri din vânzarea mărfurilor	1.200.000
Venituri din exploatare aferente cifrei de afaceri nete	2.500.000
Alte cheltuieli din afară (605)	400.000
Rezultatul din exploatare	6.300.000

Exercițiul 6: a) Dacă întreprinderea a recunoscut subvenția ca venit, rambursarea se va înregistra astfel:

6588	=	5121	2.000.000

b) Dacă întreprinderea a dedus subvenția din cheltuiala de care este legată, rambursarea se va înregistra astfel:

601	=	5121	2.000.000

Exercițiul 7: a) Dacă întreprinderea a recunoscut subvenția pentru investiții ca venit în avans, rambursarea se va înregistra astfel:

Subvenția primită în exercițiul N	300.000
Subvenția virată la venituri până la sfârșitul exercițiului N+3	248.160
Subvenția rămasă de virat	51.840
Subvenția ce trebuie rambursată	150.000
Cheltuiala generată de rambursarea subvenției	98.160

%	=	5121	150.000
131			51.840
6588			98.160

b) Dacă întreprinderea a dedus subvenția din costul activului de care este legată, rambursarea se va înregistra astfel:

2131	=	5121	150.000

Exercițiul 8: Înregistrările efectuate de Alfa sunt:

– la 1 ianuarie N, emisiunea obligațiunilor cu primă de rambursare:

%	=	161	11.000.000
5121			9.900.000
169			1.100.000

– la 1 ianuarie N, cheltuieli de emisiune plătite în numerar (acestea sunt deduse din costul împrumutului):

161	=	5311	37.236

– la 31 decembrie N, dobânda aferentă împrumutului obligatar:

666	=	1681	800.000

și plata acesteia:

1681	=	5121	800.000

– la 31 decembrie N, amortizarea primei de rambursare aferentă împrumutului obligatar:

6868	=	169	180.516

– la 31 decembrie N, amortizarea cheltuielilor de emisiune:

668	=	161	5.760*)

*) adică 186.276 (din coloana 5, tabelul 1) – 180.516 (din coloana 5, tabelul 2)

– la 31 decembrie N+1, dobânda aferentă împrumutului obligatar:

666	=	1681	800.000

și plata acesteia:

1681	=	5121	800.000

– la 31 decembrie N+1, amortizarea primei de rambursare aferentă împrumutului obligatar:

6868	=	169	198.394

– la 31 decembrie N+1, amortizarea cheltuielilor de emisiune:

668	=	161	6.510*)

*) adică 204.904 (din coloana 5, tabelul 1) – 198.394 (din coloana 5, tabelul 2)

Scanned with OKEN Scanner

– la 31 decembrie N+2, dobânda aferentă împrumutului obligatar:

666	=	1681	800.000

și plata acesteia:

1681	=	5121	800.000

– la 31 decembrie N+2, amortizarea primei de rambursare aferentă împrumutului obligatar:

6868	=	169	218.044

– la 31 decembrie N+2, amortizarea cheltuielilor de emisiune:

668	=	161	7.350*)

*) adică 225.394 (din coloana 5, tabelul 1) – 218.044 (din coloana 5, tabelul 2)

– la 31 decembrie N+3, dobânda aferentă împrumutului obligatar:

666	=	1681	800.000

și plata acesteia:

1681	=	5121	800.000

– la 31 decembrie N+3, amortizarea primei de rambursare aferentă împrumutului obligatar:

6868	=	169	239.639

– la 31 decembrie N+3, amortizarea cheltuielilor de emisiune:

668	=	161	8.925*)

*) adică 247.934 (din coloana 5, tabelul 1) – 239.639 (din coloana 5, tabelul 2)

– la 31 decembrie N+4, dobânda aferentă împrumutului obligatar:

666	=	1681	800.000

și plata acesteia:

1681	=	5121	800.000

Scanned with OKEN Scanner

– la 31 decembrie N+4, amortizarea primei de rambursare aferentă împrumutului obligatar:

6868 = 169 263.408

– la 31 decembrie N+4, amortizarea cheltuielilor de emisiune:

668 = 161 9.319*)

*) adică 272.727 (din coloana 5, tabelul 1) – 263.408 (din coloana 5, tabelul 2)

– la 31 decembrie N+4, rambursarea împrumutului obligatar:

161 = 5121 11.0000

Exercițiul 9: Da. Capitalizarea nu este întreruptă deoarece inundațiile sunt obișnuite pe perioada de construcție și în zona geografică implicată.

Exercițiul 10: Nu. Managementul trebuie să aleagă o politică și să o aplice consecvent pentru toate activele calificabile.

Scanned with OKEN Scanner

2.9. Teste grilă de autoevaluare

1. O întreprindere primește, la 02.04.N, o subvenție de 200.000 u.m. pentru achiziția unei clădiri al cărei cost este de 500.000 u.m. Durata de utilitate este estimată la 20 de ani iar metoda de amortizare este degresivă (coeficientul de degresie este stabilit la 3). Știind că întreprinderea recunoaște subvenția pentru investiții ca venit în avans, în exercițiul N se vor efectua următoarele înregistrări:

a)

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	75.000

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	30.000

b)

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	30.000

c)

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	50.000

Scanned with OKEN Scanner

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	20.000

d)

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	56.250

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	22.500

e)

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	30.000

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	20.000

2. La începutul exercițiului N, o întreprindere primește o subvenție de 600.000 de u.m. pentru achiziția unui echipament tehnologic al cărui cost este de 1.000.000 u.m. Durata de utilitate este estimată la 10 ani iar metoda de amortizare este cea a sumei anilor de utilizare. Știind că întreprinderea deduce subvenția pentru investiții din costul activului de care este legată, în exercițiul N+6 se va efectua următoarea înregistrare:

Scanned with OKEN Scanner

a)

-D		+(-A)	
131 Venituri în avans	=	2131 Echipamente tehnologice	21.818

b)

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2131 Echipamente tehnologice	21.818

c)

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	50.909

d)

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	54.545

e)

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	21.818

3. O întreprindere primește în luna august N suma de 400.000 u.m. reprezentând subvenția necesară acoperirii consumului de

materii prime. În luna august s-au angajat cheltuieli cu materiile prime de 550.000 u.m. Care sunt înregistrările contabile dacă întreprinderea deduce subvenția din cheltuiala de care este legată?

a)

+Ch		-A	
601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	550.000

+A		-Ch	
5121 Conturi la bănci în lei	=	601 Cheltuieli cu materiile prime	400.000

b)

+Ch		+D	
601 Cheltuieli cu materiile prime	=	401 Furnizori	550.000

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	301 Materii prime	400.000

c)

+Ch		+D	
601 Cheltuieli cu materiile prime	=	401 Furnizori	550.000

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	301 Materii prime	400.000

d)

+Ch		-A	
601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	550.000

Scanned with OKEN Scanner

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	400.000

e)

+A		+D	
301 Materii prime	=	401 Furnizori	550.000

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	301 Materii prime	400.000

4. La începutul lunii august N, o întreprindere primește un credit pe termen scurt de 500.000 u.m. la o rată a dobânzii de 30% pe an. Cu această ocazie ea beneficiază de o subvenție de 150.000 u.m. pentru acoperirea cheltuielilor cu dobânda. La sfârșitul lunii noiembrie N, întreprinderea este nevoită să ramburseze subvenția deoarece nu a respectat condițiile prevăzute pentru acordarea acesteia. Știind că întreprinderea utilizează metoda recunoașterii subvenției pentru investiții drept venit în avans, care este soluția contabilă corectă privind rambursarea acesteia?

a)

+Ch		-A	
6588 Alte cheltuieli din exploatare	=	5121 Conturi la bănci în lei	150.000

b)

-D		-A	
472 Venituri în avans	=	5121 Conturi la bănci în lei	150.000

Scanned with OKEN Scanner

c)

-D		-A	
472 Venituri în avans	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000

+Ch		-A	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	5121 Conturi la bănci în lei	50.000

d)

-D		-A	
472 Venituri în avans	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000

+Ch		-A	
6588 Alte cheltuieli din exploatare	=	5121 Conturi la bănci în lei	50.000

e)

-D		-Ch	
472 Venituri în avans	=	666 Cheltuieli cu dobânzile	37.500

+Ch		-A	
6588 Alte cheltuieli din exploatare	=	5121 Conturi la bănci în lei	150.000

5. La 1.01.N, societatea Beta a împrumutat 80.000.000 lei pentru a finanța construcția unei uzine. Rata dobânzii anuală este de 10%. Suma depășește necesitățile imediate, ceea ce determină plasarea a 20.000.000 lei pe 3 luni, la o rată a dobânzii anuală de 8%. Care este valoarea cheltuielilor capitalizabile?

a) 7.600.000 lei;
b) 8.000.000 lei;
c) 6.400.000 lei;
d) 6.000.000 lei;
e) 80.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

6. Societatea Alfa realizează o imobilizare care îndeplinește condițiile pentru capitalizarea costurilor împrumuturilor. Costul activului, înainte de încorporarea costului îndatorării, este de 400.000.000 lei, iar valoarea recuperabilă este de 380.000.000 lei. Costul împrumuturilor se ridică la 10.000.000 lei. Care este tratamentul contabil corect ce trebuie aplicat de Alfa, potrivit IAS 23?

a) întrerupe includerea în cost a costurilor îndatorării;
b) continuă capitalizarea;
c) înregistrează o cheltuială cu dobânda de 10.000.000 lei;
d) înregistrează un venit din dobânzi de 10.000.000 lei;
e) înregistrează un provizion pentru deprecierea imobilizării în valoare de 20.000.000 lei.

7. Nu reprezintă costuri ale îndatorării:

a) dobânzile aferente descoperirilor de cont;
b) amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor;
c) redevența aferentă contractelor de locație operațională;
d) dobânda aferentă creditelor bancare pe termen lung;
e) amortizarea costurilor de emisiune ale împrumuturilor obligatare.

8. Care din următoarele afirmații nu este adevărată potrivit referențialului internațional:

a) potrivit tratamentului contabil alternativ permis, costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ calificabil sunt incluse în costul acelui activ;
b) costurile împrumuturilor capitalizate nu trebuie să depășească costurile angajate în timpul perioadei respective;
c) stocurile produse în cantități mari și pe o bază repetitivă într-o perioadă scurtă de timp nu sunt active calificabile;
d) capitalizarea încetează când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului calificabil în vederea utilizării prestabilite.

Scanned with OKEN Scanner

e) o întreprindere poate să capitalizeze costurile împrumuturilor pentru anumite active calificabile și să le recunoască pe cheltuieli pe altele.

9. Societatea ALFA demarează, la 1.10.N, lucrările pentru construcția unui atelier pentru care contractează, la 1.09.N, un credit bancar de 200.000 u.m., cu o dobândă de 10% pe an. ALFA are și alte credite nerambursate:

- credit contractat la 1.03.N, pe o durată de 4 ani, în valoare de 80.000 u.m. și la o rată a dobânzii de 5%;
- credit contractat la 1.10.N-1, pe o durată de 15 ani, în valoare de 300.000 u.m. și la o rată a dobânzii de 15%.

Cheltuielile angajate în numele proiectului sunt:

Data	Cheltuieli
1.10.N	120.000
1.11.N	50.000
2.12.N	70.000
30.12.N	10.000

Dobânda capitalizabilă este de:

a) 3.514 u.m.;
b) 3.415 u.m.;
c) 5.413 u.m.;
d) 4.513 u.m.;
e) 4.315 u.m.

10. Nu sunt active calificabile, în sensul normei IAS 23:

a) lucrările efectuate de o întreprindere de comunicații pentru adaptarea sistemului de distribuție;
b) investițiile imobiliare;
c) stocurile produse în cantități mari și pe o bază repetitivă într-o perioadă scurtă de timp;
d) tutunul;
e) tronsoanele de conducte de transport petrol.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

Provizioane pentru riscuri și cheltuieli și evenimente ce survin după data închiderii exercițiului (IAS 37, IAS 10)

Scanned with OKEN Scanner

3.1. Delimitări privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, activele și datoriile eventuale

Deoarece averea proprietarilor întreprinderii este reprezentată de capitalurile proprii, pentru aceștia este foarte important să cunoască totalitatea datoriilor pe care le are întreprinderea la închiderea exercițiului financiar.

Dacă întreprinderea ascunde o parte din datorii, atunci proprietarii vor avea impresia că sunt mai bogați decât sunt în realitate. În masa datoriilor întreprinderii există o categorie aparte reprezentată de provizioanele pentru riscuri și cheltuieli. Scadența lor poate fi într-o perioadă mai mare sau mai mică de un an iar mărimea lor este cel mai adesea rezultatul unor estimări.

Tot cu ocazia închiderii exercițiului financiar, întreprinderea poate constata că are obligații și/sau active potențiale care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute în bilanțul contabil, dar despre care trebuie să ofere informații în notele la situațiile financiare, deoarece ele pot afecta poziția financiară în perioadele următoare.

Obiectivul standardului IAS 37 „Provizioane, datorii și active contingente" este ca întreprinderea să se asigure că baza de evaluare și criteriile de recunoaștere adecvate sunt aplicate provizioanelor, datoriilor și activelor contingente (eventuale) și că sunt prezentate suficiente informații în cadrul notelor la situațiile financiare pentru a da posibilitatea celor care le folosesc să înțeleagă natura, oportunitatea și valoarea lor.

IAS 37 nu se aplică tuturor categoriilor de provizioane pentru riscuri și cheltuieli sau tuturor activelor sau datoriilor contingente. Există situații în care astfel de elemente cad sub incidența altor standarde contabile internaționale (de exemplu, provizioanele pentru pierderile din contractele de construcții, prezentate în capitolul 2 din primul volum al lucrării etc.) și, în consecință, se vor aplica prevederile acelor standarde.

În unele țări, termenul de provizion este utilizat pentru a desemna amortizarea sau deprecierea activelor. Acestea din urmă sunt ajustări ale valorii contabile a unor active și nu intră sub incidența acestui standard.

Scanned with OKEN Scanner

Un alt aspect este acela că un provizion, indiferent de natura lui, se constituie și în absența profitului atunci când criteriile de recunoaștere sunt îndeplinite.

> ***Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt obligații cu exigibilitate (scadență) sau valoare incertă (nesigură).***

În accepțiunea internațională, o datorie este o obligație prezentă ce provine din evenimente trecute și pentru a cărei stingere este probabil să fie necesară o ieșire de resurse generatoare de avantaje economice pentru întreprindere.

> ***Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:***
>
> ***(a) o întreprindere are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;***
>
> ***(b) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze avantajele economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și***
>
> ***(c) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației.***

Exemplu: Un producător de frigidere acordă clienților garanții la data vânzării. Conform clauzelor contractuale, producătorul se angajează să refacă, prin reparare sau înlocuire, defectele de producție care apar în 24 de luni de la data vânzării. Experiența întreprinderii arată că:

- 75% din frigiderele vândute sunt fără defect;
- 15% au defecte minore;
- 10% au defecte majore.

Întreprinderea estimează că, dacă toate produsele vândute ar avea defecte minore, costurile ar fi de 7.000 milioane lei, iar dacă toate ar avea defecte majore, cheltuielile cu reparațiile ar fi de 10.000 milioane lei.

Să procedăm la testarea criteriilor de recunoaștere a provizionului pentru riscuri și cheltuieli, pe baza informațiilor de mai sus:

Scanned with OKEN Scanner

(a) Evident, întreprinderea are o obligație curentă legală care apare în momentul în care producătorul de frigidere a vândut astfel de bunuri cu defecțiuni.

(b) O ieșire de resurse pentru stingerea obligației este de obicei constituită din lichidități sau echivalente de lichidități, dar și de alte active. În cazul unei defecțiuni reclamate în perioada de garanție, producătorul poate suporta costurile ocazionate de efectuarea reparației sau poate înlocui bunul cu un altul aflat în stoc.

(c) De multe ori, provizioanele pot fi evaluate doar prin estimare, dar vor trebui recunoscute chiar și numai pe baza estimării. Este și cazul provizionului pentru garanții din exemplul nostru. Acesta este constituit pentru un eveniment a cărui realizare presupune existența mai multor trepte de risc, motiv pentru care evaluarea se va face prin ponderarea tuturor estimărilor posibile cu riscurile asociate:

75% x 0 + 15% x 7.000 + 10% x 10.000 = 2.050 mil. lei.

Întrucât toate condițiile de recunoaștere au fost îndeplinite, va fi creat un provizion pentru garanții de 2.050 de mil. lei.

Exemplu: O întreprindere a încheiat un contract de licență pentru exploatarea unui izvor de apă minerală. Potrivit contractului de licență, la finalul exploatării, întreprinderea va trebui să îndepărteze echipamentul folosit și să restaureze vegetația. 90% din costuri sunt aferente mutării echipamentului și remedierii efectelor produse de instalarea acestuia, iar 10% sunt aferente extragerii apei. La data bilanțului, echipamentul a fost instalat, dar exploatarea izvorului nu a început.

Dacă vom testa condițiile de recunoaștere, vom constata că:

✓ Există o obligație curentă legală impusă de condițiile licenței de exploatare, de a îndepărta echipamentul și de a restaura vegetația. Și totuși, la data bilanțului nu există nici o obligație de îndepărtare a efectelor produse de extragerea apei.

✓ Este probabil să aibă loc ieșiri de resurse necesare onorării obligației la nivelul costurilor necesare înlăturării echipamentelor și restaurării vegetației.

Scanned with OKEN Scanner

✓ Se recunoaște un provizion la cea mai bună estimare a 90% din costurile aferente mutării echipamentului și refacerii vegetației. Aceste costuri sunt incluse în costurile echipamentelor de extracție conform normei IAS 16. Cele 10% din costuri care sunt aferente exploatării izvorului, sunt recunoscute ca datorie din momentul în care va începe exploatarea.

Obligațiile curente legale sunt cele care rezultă din contracte, din dispoziții legale sau reglementare și din elemente de jurisprudență (deciziile tribunalelor). Obligațiile curente implicite sunt cele care rezultă din acțiunile întreprinderii în cazul în care:

(a) prin practici anterioare, prin politica sa făcută publică, sau printr-o declarație ea a indicat terților că își va asuma anumite responsabilități; și

(b) a indus acestora o așteptare cum că ea își va onora responsabilitățile.

Exemplu: O întreprindere petrolieră contaminează mediul și operează într-o țară în care nu există legislație pentru protecția mediului. Totuși, întreprinderea are o politică prin care se obligă să refacă mediul, în situația unei contaminări pe care o cauzează. Întreprinderea are reputația de a-și respecta întotdeauna această politică. În acest caz, va fi recunoscut un provizion conform obligației implicite. Un asemenea provizion nu va fi constituit, dacă avem în vedere strict aspectul juridic. De aceea, într-o asemenea situație, realitatea economică primează. Ea este cea care generează riscul, risc ce trebuie gestionat prin crearea unui provizion.

Exemplu: Un magazin de desfacere cu amănuntul are o politică de restituire a contravalorii bunurilor returnate de la clienții nemulțumiți chiar și în absența unei obligații legale. Politica sa este bine cunoscută pe piață. Statisticile arată că anual sunt returnate bunuri a căror valoare reprezintă 0,5% din cifra de afaceri. În exercițiul N, cifra de afaceri a fost de 1.000.000 de mii lei.

Dacă vom testa condițiile de recunoaștere, vom constata că:

Scanned with OKEN Scanner

- ✓ Există o obligație prezentă ca urmare a unui eveniment trecut: vânzarea bunurilor generează o obligație implicită, deoarece conducerea magazinului a indus cumpărătorilor așteptarea că banii le vor fi restituiți la înapoierea bunurilor cumpărate.
- ✓ Este probabilă ieșirea de resurse ce încorporează avantaje economice viitoare: contravaloarea bunurilor returnate.
- ✓ Este necesar un provizion ce va fi constituit la cea mai bună estimare a contravalorii bunurilor returnate.

1.000.000 x 0,5% = 5.000 de mii lei.

Exercițiul 1

În care din următoarele situații se justifică constituirea unui provizion pentru riscuri și cheltuieli și de ce?

a) *un furnal are o instalație care trebuie înlocuită la fiecare 5 ani, din motive tehnice;*

b) *modificări în sistemul de impozitare a veniturilor reclamă instruirea unei părți a personalului unui cabinet de consultanță financiar-contabilă (până la închiderea exercițiului nu a avut loc nici o instruire);*

c) *valoarea estimată a garanțiilor ce vor fi acordate unor viitori clienți;*

d) *valoarea garanțiilor acordate actualilor clienți;*

e) *o companie aeriană este obligată prin lege să facă revizia completă a aeronavelor sale la fiecare 3 ani.*

Un eveniment care nu determină imediat o obligație poate determina ulterior o astfel de obligație, datorită modificărilor legislative sau datorită unei acțiuni întreprinse de întreprindere care generează o obligație implicită.

Exemplu: O întreprindere care activează în domeniul petrolier are filiale în țările X, Y și Z. Ea cauzează contaminarea unui teren din Z și este recunoscută pentru faptul că nu va întreprinde acțiuni de eliminare a contaminării decât dacă acest lucru este impus de legile țărilor în care își desfășoară activitatea. În țările X și Y există astfel de legi dar

Scanned with OKEN Scanner

nu și în Z. La sfârșitul anului pentru care se întocmesc situațiile financiare este aproape o certitudine faptul că Guvernul din Z va promulga o lege care să solicite curățirea terenurilor deja contaminate. Cele mai recente estimări susțin ideea că, pentru decontaminarea zonei, vor fi angajate cheltuieli de 100.000 u.m. din țara Z.

Dacă vom testa condițiile de recunoaștere, vom putea constata cu ușurință că:

- ✓ există o obligație curentă legală generată de un eveniment anterior constrângător: evenimentul care obligă îl constituie contaminarea terenului, în condițiile în care este sigur că va fi promulgată o lege care să solicite eliminarea contaminării.
- ✓ Sunt probabile ieșiri de resurse pentru onorarea obligației de decontaminare a terenului.
- ✓ Valoarea obligației a putut fi estimată credibil.

În concluzie, se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor necesare eliminării contaminării.

Situațiile financiare prezintă poziția financiară a unei întreprinderi la sfârșitul perioadei de raportare și nu poziția financiară a întreprinderii în viitor.

Exemplu: Întreprinderea ALFA fabrică încălțăminte din cauciuc. La sfârșitul exercițiului N, ea decide ca în exercițiul următor să instaleze filtre pentru „negrul de fum" a căror costuri sunt estimate la 200.000 mii lei. Ea are totodată posibilitatea de a evita aceste costuri prin modificarea procesului de fabricație. Într-o astfel de situație, întreprinderea nu are nici o obligație curentă aferentă acelei cheltuieli viitoare și deci nu va recunoaște nici un provizion.

În sens larg, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli au un caracter eventual datorită incertitudinii în ceea ce privește momentul și valoarea cheltuielilor viitoare necesare stingerii datoriei.

Deosebirea esențială între un provizion pentru riscuri și cheltuieli și o datorie contingentă este aceea că provizionul este o datorie prezentă a întreprinderii, pe când datoria contingentă atestă o obligație potențială care va fi confirmată de un eveniment viitor și incert, ce nu se află totdeauna sub controlul întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Datoriile contingente pot evolua într-un mod care nu a fost estimat inițial. Prin urmare, ele sunt continuu analizate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează avantaje economice.

Exemplu: În urma unui accident rutier, opt persoane și-au pierdut viața. Firma de turism, proprietară a autocarului, începe acțiunea în instanță pentru obținerea de despăgubiri din partea întreprinderii, nefiind primul accident cu acest tip de autocar și existând indiciile unor defecțiuni de fabricație. Până la data aprobării situațiilor financiare pentru exercițiul financiar încheiat la 31.12.N, consultanții juridici ai întreprinderii sunt de părere că întreprinderea nu va fi făcută răspunzătoare.

Cu ocazia întocmirii situațiilor financiare, la 31.12.N+1, consultanții juridici, datorită evoluției cazului, consideră că este probabil ca întreprinderea să fie făcută răspunzătoare. Ar trebui ca aceste evenimente să fie recunoscute ca provizion sau ca datorie contingentă?

- ✓ La sfârșitul anului N nu există nici o obligație din partea întreprinderii, motiv pentru care nu va fi constituit nici un provizion. Situația, însă, va fi prezentată în notele la situațiile financiare ca o datorie contingentă.
- ✓ Pe baza informațiilor disponibile la sfârșitul anului N+1, întreprinderea are o obligație prezentă susceptibilă să ducă, în vederea stingerii ei, la o ieșire de resurse economice (active). În acest caz, va fi recunoscut un provizion pentru cea mai bună estimare referitoare la stingerea obligației.

Prin datorie contingentă se înțelege:

(a) o obligație contingentă, apărută ca urmare a unor evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul întreprinderii; sau

(b) o obligație curentă, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu este recunoscută, deoarece:

(i) nu este sigur că vor fi necesare resurse pentru stingerea acestei obligații; sau

(ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată fiabil.

Scanned with OKEN Scanner

În situația în care o întreprindere are o obligație angajată în comun cu alte părți, partea asumată de celelalte părți este considerată ca o datorie contingentă.

Exemplu: În exercițiul N, întreprinderea ALFA garantează un credit contractat de întreprinderea BETA, având în vedere situația financiară bună a acesteia din ultimii ani. În cursul exercițiului N+1, situația financiară a lui BETA se deteriorează și, la 30 noiembrie N+1, aceasta nu mai este capabilă să-și ramburseze ratele scadente.

La 31.12. N:

- ✓ se poate observa cu ușurință existența unei obligații curente generate de un eveniment anterior care obligă: garanția care generează o obligație legală;
- ✓ nu este probabilă nici o ieșire de resurse deoarece situația financiară a lui BETA este bună;
- ✓ nu se recunoaște nici un provizion, garanția fiind prezentată ca o datorie contingentă.

La 31.12. N+1:

- ✓ se constată existența unei obligații curente generate de un eveniment anterior care obligă: garanția care generează o obligație legală;
- ✓ este mai mult probabil decât improbabil că, pentru stingerea obligației, vor fi necesare ieșiri de resurse;
- ✓ se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a obligației.

Exemplul de mai sus tratează acordarea unei singure garanții. Dacă o întreprindere are un portofoliu de garanții similare, va proceda la evaluarea portofoliului respectiv în ansamblul său pentru a determina probabilitatea de apariție a unei ieșiri de resurse care înglobează avantaje economice. În cazul în care întreprinderea încasează un comision pentru garanțiile acordate, venitul este în conformitate cu IAS 18 „Venituri".

Dacă citim cu atenție definiția datoriei contingente, putem observa că ea cuprinde, pe lângă datoriile potențiale ce vor fi confirmate de un eveniment viitor și incert, și datorii certe care nu satisfac decât o parte din

Scanned with OKEN Scanner

condițiile cerute pentru a fi recunoscute drept provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Exemplu: La 31.12.N, întreprinderea ALFA este pârât într-un proces privind încălcarea drepturilor de autor. Probabilitatea de pierdere este estimată la 75%. Litigiul este abia în faza inițială iar întreprinderea ar mai avea căi de atac ce i-ar permite amânarea plății daunelor cu circa 2 ani. La această dată, ALFA nu poate estima credibil valoarea datoriei pe care va trebui să o achite. La 31.12.N+1, ALFA este înștiințată ca va trebui să plătească, în N+2, daune de 200.000 mii lei, ca urmare a faptului că a pierdut litigiul.

La 31.12. N:

- ✓ există o obligație legală, ca urmare a încălcării legii drepturilor de autor;
- ✓ este probabilă o ieșire de resurse pentru stingerea obligației;
- ✓ obligația nu poate fi estimată credibil și, prin urmare, va fi prezentată ca o datorie contingentă.

La 31.12. N+1:

- ✓ există o obligație legală, ca urmare a încălcării legii drepturilor de autor;
- ✓ este probabilă o ieșire de resurse pentru stingerea obligației;
- ✓ obligația poate fi estimată credibil și, prin urmare, va fi constituit un provizion pentru riscuri și cheltuieli de 200.000 mii lei.

Exercițiul 2

Întreprinderea ALFA a organizat o petrecere de absolvire a facultății la care au fost prezenți 100 de invitați. 5 persoane au decedat, ca urmare a prăbușirii plafonului localului. A demarat procedura legală împotriva întreprinderii ALFA pentru stabilirea responsabilității acesteia și plata de daune. Până la data aprobării situațiilor financiare anuale, la 31.12.N, avocații ALFA consideră că este puțin probabil ca aceasta să fie găsită responsabilă. La 31.12.N+1, datorită evoluției cercetărilor, avocații consideră că este probabil ca ALFA să fie făcută responsabilă și că va trebui să plătească daune de cel puțin 500.000 mii lei.

Care este tratamentul adecvat, conform IAS 37?

Scanned with OKEN Scanner

Cu ocazia întocmirii situațiilor financiare, o întreprindere poate constata că are nu numai datorii contingente ci și active contingente. Nici datoriile și nici activele contingente nu sunt recunoscute în bilanțul contabil.

Un activ contingent (eventual) este un activ posibil care apare din evenimente trecute și a cărui existență va fi confirmată doar de producerea sau nu a unuia sau a mai multor evenimente viitoare nesigure care se află în întregime sub controlul întreprinderii.

Exemplu: În exercițiul N, Grupul ALFA Pharmaceuticals a înaintat acțiune în instanță împotriva grupului BETA, într-o instanță din SUA, referitor la încălcarea dreptului de brevet pentru produsul Paroxetine. Tribunalul a decis că BETA va trebui să plătească despăgubiri în valoare de 50.000.000 dolari. BETA a făcut recurs iar până la sfârșitul exercițiului N cazul nu a fost soluționat.

Pe baza informațiilor de care dispunem, la sfârșitul exercițiului N, constatăm că există un activ probabil a cărui existență va trebui să fie confirmată prin soluționarea recursului înaintat de BETA. Prin urmare, nu putem recunoaște activul în bilanț dar vom face o informare în note cu privire la existența acestui activ eventual.

Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Dacă intrarea de avantaje economice devine certă, activul și venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare în care au survenit modificările.

3.2. Categorii de provizioane pentru riscuri și cheltuieli: evaluare și contabilizare

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligației curente, la data bilanțului.

Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligației curente este suma pe care o întreprindere o va plăti, în mod rațional, pentru stingerea

Scanned with OKEN Scanner

obligației la data bilanțului sau pentru transferarea acesteia unei terțe părți, la acel moment.

Estimările sunt influențate de modul de analiză a conducerii întreprinderii, luându-se în considerare tranzacții similare, și, în unele cazuri, rapoartele elaborate de experți independenți. Elementele luate în calcul includ orice probe furnizate de evenimente apărute ulterior datei bilanțului.

În cazul în care obligația de evaluat implică o gamă largă de elemente, aceasta este estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile cu probabilitățile de realizare asociate.

În cazul în care este evaluată o singură obligație, rezultatul individual cel mai probabil poate constitui cea mai bună estimare a datoriei. Și totuși, chiar într-o astfel de situație, întreprinderea poate lua în considerare și alte rezultate posibile. Acolo unde alte rezultate posibile sunt fie mai mari, fie mai scăzute față de rezultatul cel mai probabil, cea mai bună estimare ar fi o sumă mai mare sau mai mică.

Exemplu: Dacă o întreprindere de construcții trebuie să remedieze o eroare în construcția unui imobil, rezultatul cel mai probabil ar fi ca reparația să se desfășoare cu succes de la prima încercare la un cost de 1.000.000 de mii lei, dar se constituie un provizion pentru o sumă mai mare în cazul în care există șanse sporite ca să fie necesare mai multe încercări.

Unele provizioane pot fi deductibile fiscal, în timp ce altele nu sunt recunoscute de fisc. Efectele impozitării asupra acestora și eventualele modificări constituie obiectul IAS 12 „Impozit pe profit".

În procesul de determinare a celei mai bune estimări trebuie să fie luate în considerare riscurile și incertitudinile aferente evenimentelor și circumstanțelor care fundamentează estimarea.

Orice variație a rezultatului este interpretată ca un risc de către majoritatea utilizatorilor situațiilor financiare. Ajustarea în funcție de risc poate implica modificarea valorii la care este estimată o datorie. Ea trebuie să se facă cu respectarea principiului prudenței, pentru a nu supraevalua activele și a subevalua datoriile.

Există situații în care un provizion pentru riscuri și cheltuieli este estimat la valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației.

Ratele de actualizare utilizate trebuie să fie rate înainte de impozitare care să reflecte evaluările curente pe piață ale valorii-timp a banilor și ale

Scanned with OKEN Scanner

riscurilor specifice datoriei. Rata de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile cu care estimările viitoarelor fluxuri de trezorerie au fost ajustate.

Exemplu: La începutul exercițiului N, o întreprindere a încheiat un contract de licență pentru exploatarea unui izvor de apă minerală pe o perioadă de 5 ani. Potrivit contractului de licență, la finalul exploatării, întreprinderea va trebui să îndepărteze echipamentul folosit și să restaureze vegetația. Se estimează că, pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale, sunt necesare cheltuieli de 500.000 mii lei. Presupunem o rată de actualizare de 10%.

Cu ocazia întocmirii situațiilor financiare ale exercițiului N, putem constata că:

- ✓ există o obligație prezentă ca rezultat al unui eveniment trecut: instalarea echipamentului creează o obligație legală, deoarece contractul prevede înlăturarea acestuia și refacerea vegetației;
- ✓ este probabilă ieșirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: costurile cu îndepărtarea echipamentului și cu refacerea vegetației;
- ✓ este necesar un provizion pentru valoarea actualizată a costurilor estimate a fi angajate: $500.000/1,10^4 = 341.500$ mii lei.

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	2913 Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	341.500.000

Puteți observa că, la momentul prezent, valoarea contabilă a obligației este mult mai mică decât cea care se estimează a fi decontată la sfârșitul celor 5 ani:

An	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Factor de actualizare	0,683	0,751	0,826	0,909	1
Valoare provizion (mii lei)	341.500	375.500	413.000	454.500	500.000

Scanned with OKEN Scanner

Rezultă că, prin actualizare, valoarea contabilă a provizionului crește de la un an la altul pentru a reflecta trecerea timpului. Creșterea este recunoscută ca un ***cost al finanțării***.

În timp, întreprinderea poate modifica rata de actualizare și, în consecință, va fi necesară recalcularea valorii actualizate a obligației provizionate dar și o informare în note cu privire la această modificare și la efectele pe care le implică.

Exemplu: Pornind de la exemplul anterior, să presupunem că rata de actualizare a scăzut la 6% la sfârșitul exercițiului N+2. Astfel, valoarea provizionului va fi:

An	N+2	N+3	N+4
Factor de actualizare	0,890	0,943	1
Valoare provizion	445.000	471.500	500.000

Exemplu: Societatea ALFA se află într-un litigiu cu un client. La 31.12.N juriștii apreciază că ALFA va pierde cazul și va trebui sa plătească despăgubiri în valoare de 500.000.000 lei peste 2 ani. Datorită faptului că efectul valorii în timp a banilor este semnificativ, ALFA constituie provizionul la nivelul valorii actualizate a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației. Rata de actualizare este de 4,5% (rata dobânzii fără risc pe 2 ani). Dacă se folosește actualizarea, valoarea contabilă a provizionului crește în fiecare perioadă, ca urmare a trecerii timpului. Această creștere este recunoscută ca o cheltuială cu dobânda.

Anul	Factor de actualizare	Valoarea actualizată (mărimea provizionului)	Creștere anuală a provizionului
N	0,91573	457.865.000	
N+1	0,9569	478.450.000	20.585.000
N+2	1	500.000.000	21.550.000

ALFA efectuează următoarele înregistrări:

La 31.12.N:

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	457.865.000

La 31.12.N+1:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	20.585.000

La 31.12.N+2:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	21.550.000

STUDIU DE CAZ

Societatea BETA este implicată într-un litigiu. Juriștii apreciază că firma va suporta costuri peste 5 ani ce sunt estimate la 100.000.000 lei. Rata dobânzii fără risc este 4,5% la 31.12 N. La 31.12.N+3, rata de actualizare este de 4%.

	31.12.N	31.12.N+1	31.12.N+2	31.12.N+3	31.12.N+4	31.12.N+5
Mărimea provizionului determinat prin actualizare cu 4,5%	80.254.105	83.856.134	87.629.660	91.572.995	95.693.780	100.000.000
Mărimea provizionului determinat prin actualizare cu rata revizuită de 4%	-	-	-	92.455.621	96.153.846	100.000.000
Cheltuiala cu dobânda		3.611.030	3.773.526	4.914.122	3.612.665	3.846.154

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările efectuate de societatea BETA sunt următoarele:

La 31.12.N:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	3.613.500

La 31.12.N+1:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	3.611.030

La 31.12.N+2:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	3.773.526

La 31.12.N+3:

+Ch;+Ch		+D	
% 666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	4.825.961 3.943.335
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli			882.626

La 31.12.N+4:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	3.698.225

La 31.12.N+5:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	3.846.154

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Societatea ALFA comercializează aspiratoare modelul A, pentru care acordă garanție pe o perioadă de 3 ani. Rata de actualizare utilizată pentru determinarea provizionului pentru garanții este de 13%. La începutul anului, societatea ALFA începe să comercializeze aspiratoare modelul B, de înaltă tehnologie, pentru care oferă, de asemenea, un termen de garanție de 3 ani.
Managementul nu utilizează aceeași rată de actualizare pentru provizionul pentru garanții constituit pentru modelul A și cel constituit pentru modelul B. Provizioanele sunt pentru produse diferite, care nu au aceleași riscuri și de aceea se folosesc rate de actualizare distincte, deși provizioanele constituite au aceeași natură (sunt provizioane pentru garanții acordate clienților). ALFA poate avea ca punct de reper rata de 13% folosită pentru actualizare în cazul modelului A, pe care să o ajusteze pentru a reflecta riscurile specifice modelului B și a exclude riscurile modelului A. Bineînțeles, rata de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile pentru care costurile cu reparațiile estimate în perioada de garanție au fost ajustate.

Exercițiul 3

O întreprindere are obligația de a reface mediul în zona care înconjoară fabrica. Potrivit opiniei experților, acțiunea se va desfășura în două faze distincte: prima fază, ce presupune costuri de 200.000.000 lei, constă în eliminarea contaminării solului, iar a doua va începe după 3 ani și va consta în acoperirea zonei cu vegetație, costurile estimate pentru aceasta fiind de 150.000.000 lei. Întreprinderea are un cost al capitalului (înainte de impozitare) de 10%. Efectuarea cheltuielilor va determina economii fiscale pentru întreprindere estimate la 20.000.000 lei. Prima fază va începe în câteva luni și va fi finalizată la 31.12.N+1, moment în care vor fi suportate costurile. Determinați și înregistrați provizionul cu refacerea mediului ce va fi recunoscut la 31.12.N.

În cazul în care se estimează că o parte sau toate cheltuielile necesare stingerii unui provizion vor fi rambursate de către o terță parte, rambursarea trebuie recunoscută numai în momentul în care este sigur că va fi primită (dacă firma își onorează obligația). Rambursarea trebuie considerată ca un activ separat. Suma recunoscută pentru rambursare nu trebuie să depășească valoarea provizionului.

Scanned with OKEN Scanner

În contul de profit și pierdere, costurile legate de un provizion pot fi prezentate la valoarea acestuia diminuată cu suma recunoscută pentru rambursare.

Exemplu: Întreprinderea ALFA are ca obiect de activitate producția și comercializarea de frigidere. În exercițiul N, ea a lansat un nou model din care a vândut 100 de bucăți. După vânzare s-au constatat defecțiuni grave în etanșeizarea frigiderelor. Societatea a informat cumpărătorii asupra defecțiunilor și s-a angajat să le repare gratuit. Cheltuielile cu reparațiile sunt estimate la 50.000.000 lei. Furnizorul materialelor de etanșeizare și-a asumat responsabilitatea defectelor și a decis să ramburseze societății ALFA suma de 30.000.000 lei pentru acoperirea cheltuielilor cu reparațiile.

Să analizăm această situație:

- ✓ există o obligație prezentă ca urmare a unui eveniment trecut: angajamentul pe care societatea și l-a luat față de cumpărători de a remedia defecțiunile;
- ✓ este probabilă ieșirea de resurse generatoare de avantaje economice viitoare: cheltuielile cu reparațiile;
- ✓ este necesar un provizion pentru cea mai bună estimare a cheltuielilor cu reparațiile: 50.000.000 lei;
- ✓ prin aplicarea regulii de mai sus se va recunoaște un activ pentru suma de 30.000.000 lei pe care furnizorul s-a angajat să o ramburseze societății ALFA.

+Ch; +A		+D	
%	=	1518	50.000.000
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli		Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli	20.000.000
461 Debitori diverși			30.000.000

Uneori, o întreprindere poate solicita altei părți să plătească o parte sau toate cheltuielile necesare constituirii unui provizion (de exemplu, într-un contract de asigurare, clauza de despăgubire sau a garanției oferite).

Scanned with OKEN Scanner

Cealaltă parte poate fie să ramburseze valoarea plătită de întreprindere, fie să efectueze plata direct.

Trebuie să rețineți, totuși, că regula de mai sus trebuie aplicată cu prudență. În majoritatea cazurilor, întreprinderea rămâne responsabilă pentru toată suma, astfel, încât, dacă dintr-un motiv sau altul, terța parte nu efectuează plata, întreprinderea este cea care suportă costurile. Prin urmare, întreprinderea va înregistra un provizion pentru întreaga valoare a datoriei, urmând ca în momentul în care este sigur că rambursarea va fi primită (adică terța parte), va proceda la recunoașterea unui activ aferent rambursării estimate.

Exemplu: Pornind de la exemplul anterior, să presupunem că furnizorul materialelor de etanșeizare nu își asumă inițial nici o responsabilitate și inițiază o expertiză tehnică. În urma acestei expertize (o lună mai târziu) furnizorul își asumă responsabilitatea și rambursează societății ALFA suma de 30.000.000 lei.

Prin urmare, ALFA va recunoaște un provizion la nivelul costurilor estimate cu reparațiile de 50.000.000 lei, pe care îl va imputa contului de profit și pierdere:

+Ch;		+D	
6812	=	1518	50.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli		Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	

Ulterior, ALFA va recunoaște o creanță față de furnizor la nivelul sumei stabilite a fi rambursată de acesta:

+A;		+V	
461	=	7588	30.000.000
Debitori diverşi		Alte venituri din exploatare	

În unele situații, dacă terța parte nu efectuează plata, întreprinderea nu va fi făcută răspunzătoare pentru sumele în cauză. În consecință, respectivele cheltuieli nu reprezintă angajamente ale întreprinderii și nu vor fi incluse în provizion.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Continuând exemplul anterior, să presupunem că în contractul cu furnizorul există o clauză care creează pentru ALFA obligația de a face reparația doar dacă furnizorul acceptă rambursarea cel puțin a unei părți din costuri. Furnizorul refuză orice rambursare a costului de 50.000.000 lei suportat de ALFA. Prin urmare, atâta timp cât furnizorul refuză rambursarea, societatea ALFA nu are nici o obligație și nu va recunoaște nici un provizion.

Exercițiul 4

Care ar fi tratamentul contabil adecvat în situația în care ALFA obișnuiește să efectueze reparațiile chiar dacă furnizorul refuză rambursarea, deși nici o clauză contractuală nu o obligă?

Provizioanele vor fi revizuite cu prilejul fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care, pentru stingerea unei obligații, nu mai este probabilă o ieșire de resurse care încorporează avantaje economice, provizionul trebuie anulat.

Exemplu: La data de 10.10.N societatea ALFA este acționată în justiție de către un client (BETA). La sfârșitul exercițiului N, consilierii juridici consideră că este probabil ca ALFA să plătească despăgubiri în valoare de 100.000.000 lei. La sfârșitul exercițiului N+1, în urma evoluției cazului, despăgubirile ce vor fi plătite sunt estimate la 120.000.000 lei. În exercițiul N+2, cazul este soluționat, ALFA plătind suma de 130.000.000 lei despăgubire.

În exercițiul N:

Se constituie un provizion pentru litigii în sumă de 100.000.000 lei.

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	100.000.000

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul N+1:

Are loc o schimbare de estimare ce face necesară suplimentarea provizionului pentru litigii cu 20.000.000 lei.

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	20.000.000

În exercițiul N+2:

Soluționarea cazului determină recunoașterea cheltuielilor cu despăgubirile în sumă de 130.000.000 lei.

+Ch		-A	
6581 Despăgubiri, amenzi și penalități	=	5121 Conturi la bănci	130.000.000

Concomitent va fi reluat provizionul pentru litigii.

-D		+V	
1511 Provizioane pentru litigii	=	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	120.000.000

Exercițiul 5

Care este tratamentul contabil în situația în care, în urma soluționării litigiului, întreprinderea ALFA nu trebuie să plătească nici o despăgubire?

Provizionul trebuie utilizat numai pentru scopul pentru care a fost inițial recunoscut. Acoperirea cheltuielilor dintr-un provizion ce a fost inițial recunoscut pentru alt scop ascunde impactul a două evenimente diferite.

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 6

La sfârșitul exercițiului N, societatea ALFA se află în litigiu cu clienții BETA și GAMA. Pentru litigiul cu GAMA consultanții juridici au opinat că ALFA nu va plăti nici o despăgubire, iar pentru litigiul cu BETA ei estimează cheltuieli cu despăgubirile de 150.000.000 lei. În exercițiul N+1, în urma soluționării cauzei, ALFA este obligată să plătească societății GAMA suma de 130.000.000 lei. Litigiul cu BETA va fi soluționat în exercițiul N+2, iar cheltuielile cu despăgubirile sunt reestimate la 100.000.000 lei. În contabilitatea societății ALFA s-au efectuat următoarele înregistrări:

– *la sfârșitul exercițiului N:*

+Ch;		+D	
6812	=	1511	150.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli		*Provizioane pentru litigii*	

– *în exercițiul N+1:*

-D;		+V	
1511	=	7812	150.000.000
Provizioane pentru litigii		*Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli*	

Cum apreciați această soluție?

> ***Întreprinderea nu trebuie să recunoască provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.***

Întreprinderea nu ar trebui să provizioneze pierderile viitoare generate de activitatea de exploatare din două motive:

- în primul rând, ele nu satisfac definiția unei datorii, deoarece întreprinderea contabilizează obligațiile prezente și nu pe cele viitoare;
- estimarea unei pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active se pot deprecia. Întreprinderea va trebui să testeze

Scanned with OKEN Scanner

pentru depreciere aceste active, în conformitate cu IAS 36 „Deprecierea activelor".

Contracte oneroase (deficitare)

Există cazuri de contracte (de exemplu, unele ordine de cumpărare) care pot fi anulate fără plata unor penalizări și, prin urmare, nu constituie o obligație, dar există și contracte care stabilesc atât drepturi cât și obligații pentru fiecare parte contractantă.

> ***Un contract este considerat oneros (deficitar) atunci când costurile inevitabile implicate în stingerea obligațiilor asumate depășesc beneficiile economice estimate a fi obținute de pe urma acestuia.***

Costurile inevitabile ale unui contract sunt reprezentate de valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului și orice compensație sau penalizare generată de îndeplinirea contractului.

Pentru a aprecia dacă un contract este sau nu oneros trebuie să se analizeze **condițiile economice în care se desfășoară contractul**.

Exemplu: Societatea GAMA S.A. a încheiat un contract să achiziționeze 100 perechi de pantofi la prețul de 1.000.000 lei/pereche (adică 100.000.000 lei în total). Prețul pe piață pentru a achiziționa pantofi în aceleași condiții este de 700.000 lei/pereche. Pantofii sunt vânduți cu 3.000.000 lei/pereche. Circumstanțele economice demonstrează că nu este vorba de un contract oneros deoarece costurile inevitabile implicate de stingerea obligațiilor asumate (100.000.000 lei) nu depășesc beneficiile economice estimate a fi obținute în condițiile contractului (300.000.000 lei).

Exemplu: Societatea ALFA S.A. are un contract cu societatea GAMA S.A. să achiziționeze 1.000 litri de benzină cu prețul de 30.000 lei/l. Prețul pe piață la benzină este de 25.000 lei/l. ALFA S.A. încheie un alt contract cu societatea BETA S.A. să vândă benzina la prețul de 27.000 lei/l. Pentru a rezilia contracul încheiat cu GAMA S.A., ALFA S.A. trebuie să plătească o penalitate de 4.000.000 lei.

Contractul încheiat cu GAMA S.A. este un contract oneros deoarece beneficiile economice din contract de 27.000.000 lei sunt mai mici

Scanned with OKEN Scanner

decât costurile inevitabile ale contractului de 30.000.000 lei. Societatea ALFA S.A. trebuie să înregistreze un provizion la minimul dintre costul îndeplinirii contractului (3.000.000 lei) și penalitate (4.000.000 lei).

+Ch;		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000

Mărimea provizionului pentru contracte deficitare nu este influențată de decizia managementului.

Exemplu: Societatea ALFA a încheiat un contract de locație cu societatea BETA care are ca obiect o clădire. Contractul este de locație operațională, are o durată de 10 ani și presupune plata unei chirii anuale de 10.000.000 lei/an. ALFA nu mai are nevoie de clădire în desfășurarea operațiunilor sale, motiv pentru care subînchiriază clădirea pentru o chirie anuală de 8.000.000 lei.

Dacă ar rezilia contractul de închirere și contractul de subînchiriere, ALFA ar suporta o penalitate de 15.000.000 lei. Oricum, managementul consideră că anularea contractelor ar afecta imaginea întreprinderii, motiv pentru care nu reziliază contractele.

Managementul recunoaște un provizion la minimul dintre costul stingerii contractului (15.000.000 lei) și costul continuării locației (20.000.000 lei):

+Ch;		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	15.000.000

Înainte de a determina un provizion pentru un contract oneros, o întreprindere recunoaște orice pierdere din deprecierea activelor (a se vedea în acest caz IAS 36 dezvoltat în cadrul capitolului 5 din primul volum al lucrării).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Societatea ALFA S.A. semnează, pe 30 noiembrie N, un contract cu societatea BETA, prin care se obligă să-i furnizeze 5 utilaje la prețul de 100.000.000 lei/utilaj. Data livrării este 15 martie N+1. Procesul de producție, care constă în ansamblarea pieselor în utilaje cu ajutorul unui echipament special, durează 2 luni.

Orice amânare sau anulare a contractului va determina plata unei penalități de 50.000.000 lei. La sfârșitul anului, ca urmare a scumpirii pieselor, costul s-a dublat, determinând o pierdere de 35.000.000 lei pentru contract. Producția nu a început încă și nu au fost cumpărate piesele necesare îndeplinirii contractului.

Echipamentul necesar asamblării este testat pentru depreciere. Acesta are o valoare contabilă de 1.000.000.000 lei și o valoare recuperabilă (determinată ținând cont și de contract) de 980.000.000 lei.

Societatea ALFA trebuie să recunoască mai întâi un provizion pentru deprecierea echipamentului de 20.000.000 lei (valoarea contabilă – valoarea recuperabilă) și apoi un provizion pentru contractul deficitar de 15.000.000 lei (pierderea din contract – provizionul pentru deprecierea echipamentului).

+Ch;		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	20.000.000

+Ch;		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1518 Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli	15.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 7

Societatea ALFA s-a angajat prin contract să construiască o clădire. Lucrările trebuie terminate până la data de 11.11.N+2. Principalele etape ale realizării contractului sunt următoarele:

- *la 11.11.N se semnează contractul; cu această ocazie s-a stabilit un preț de vânzare revizuibil de 2.200.000 mii lei și s-a estimat un cost total de producție de 2.000.000 mii lei;*
- *la 31.12.N costul lucrărilor în curs de execuție este de 375.000 mii lei;*
- *la 31.12.N+1 costul lucrărilor în curs de execuție este de 1.625.000 mii lei; veniturile contractului au fost estimate la 2.800.000 mii lei, iar costurile au fost reestimate la 3.200.000 lei;*
- *11.11.N+2 se realizează facturarea; prețul de vânzare este de 3.000.000 mii lei, iar costul efectiv este de 3.300.000 mii lei.*

Să se determine dacă acest contract este oneros (deficitar) și să se stabilească incidența contabilă a prevederilor IAS 37.

Provizioane pentru restructurare

Cele mai multe întreprinderi românești au trecut prin cel puțin un proces de restructurare (pre sau post privatizare). Acest proces implică aducerea de modificări referitoare la modul în care întreprinderea creează valoare și livrează respectiva valoare sub formă de produse sau servicii pe piață. Cel puțin două dimensiuni pot fi atribuite restructurării: **durabilitate** și **incertitudine**.

Prin armonizarea sistemului contabil românesc cu standardele internaționale de contabilitate se creează premisa constituirii de provizioane pentru restructurarea întreprinderilor (prin acțiunea IAS 37).

Deși perceput ca relativ în România și considerat sinonim schimbării, uneori chiar substituției, conceptul de restrucrturare este, în viziune internațională, definit cât se poate de riguros.

Scanned with OKEN Scanner

O întreprindere are o obligație de restructurare numai dacă:

- ✓ ***Are un plan formalizat și detaliat de restructurare ce precizează cel puțin:***
  - ***activitatea sau partea de activitate vizată;***
  - ***principalele zone afectate;***
  - ***localizarea, funcția și numărul aproximativ al membrilor personalului care vor primi indemnizații de concediere;***
  - ***cheltuielile/plățile ce vor fi angajate;***
  - ***data la care planul va fi pus în aplicare.***
- ✓ ***A creat persoanelor vizate o așteptare conform căreia ea va derula restructurarea, fie începând să execute planul, fie anunțându-le principalele sale caracteristici.***

Exemplu: La 11 noiembrie N, conducerea unei întreprinderi decide să închidă una din fabrici. Timp de o lună, decizia nu a fost comunicată nici uneia din părțile afectate, dar nici nu au fost luate măsuri pentru punerea în practică a deciziei.

La 15 decembrie N, a fost aprobat de către Consiliul de administrație un plan detaliat pentru închidere. Au fost trimise scrisori clienților, prin care aceștia sunt anunțați să-și caute un alt furnizor. Avizele de concediere au fost înmânate personalului fabricii.

La momentul luării deciziei de închidere a fabricii, întreprinderea nu are nici o obligație, deoarece nu a luat încă nici o măsură care să constituie un fapt generator al unei asemenea obligații. Astfel, nu poate fi recunoscut un provizion la această dată.

Comunicarea deciziei de închidere, clienților și salariaților, dă naștere (la 15 decembrie N) unei obligații implicite, deoarece creează o așteptare validă din partea acestora. O ieșire de resurse economice este probabilă, motiv pentru care, la 31 decembrie N, va fi recunoscut un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor de închidere a fabricii.

IAS 37 oferă exemple de evenimente care se pot circumscrie definiției restructurării:

Scanned with OKEN Scanner

(a) vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;

(b) închiderea sediilor dintr-o țară sau regiune, sau mutarea unei activități dintr-o țară sau regiune în alta;

(c) modificări în structura managementului, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere; și

(d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura și scopul activităților întreprinderii.

Dacă restructurarea are efecte importante, astfel încât neprezentarea restructurării ar afecta capacitatea celor care folosesc situațiile financiare de a efectua evaluări corespunzătoare și de a lua decizii corecte, poate fi necesară prezentarea conform IAS 10 „Evenimente ulterioare datei bilanțului".

Nu există nici o obligație de vânzare înainte ca întreprinderea să se fi angajat să vândă printr-un contract de vânzare.

Chiar atunci când o întreprindere a luat decizia de a vinde o unitate de producție și a anunțat în mod public această decizie, ea nu este angajată să vândă până la momentul în care este identificat un cumpărător și a fost semnat un contract de vânzare. Până la momentul în care se semnează contractul de vânzare, întreprinderea poate să-și modifice decizia iar, în cazul în care nu există cumpărători interesați, în condiții acceptabile, întreprinderea va trebui să găsească alte soluții.

În condițiile în care se are în vedere vânzarea unei unități de producție ca parte a restructurării, activele unității de producție sunt depreciate, conform IAS 36 „Deprecierea activelor".

Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare, și anume, cele care sunt simultan:

(a) generate în mod necesar de procesul de restructurare; și

(b) nu sunt legate de desfășurarea continuă a activității întreprinderii.

Un provizion pentru restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele implicate de:

Scanned with OKEN Scanner

(a) recalificarea sau mutarea personalului care nu este afectat de restructurare;

(b) marketing; sau

(c) investițiile în noi sisteme și rețelele de distribuție.

Pierderile din exploatare până la data restructurării nu sunt incluse în provizioane, cu excepția cazului în care sunt legate de un contract oneros (deficitar). Câștigurile din înstrăinarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea provizionului, chiar dacă vânzarea activelor este o componentă a restructurării.

Pentru ca un plan de restructurare să genereze o obligație implicită trebuie ca implementarea să înceapă cât mai curând posibil și trebuie să se realizeze într-o perioadă de timp care să facă puțin probabilă apariția unor modificări semnificative ale planului.

Exemplu: Societatea ALFA a anunțat 2 planuri de restructurare:

- închiderea sediului din orașul X ce va avea loc pe parcursul a 5 luni și va fi demarată imediat;
- reorganizarea biroului central al societății, acțiune ce va dura 1 an și va fi demarată peste 2 ani.

Societatea ALFA poate recunoaște un provizion pentru restructurare pentru închiderea sediului din orașul X, dar nu va recunoaște un provizion pentru reorganizarea biroului central, deoarece nu există o obligație implicită de restructurare.

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA este pe cale de a-și închide magazinul din orașul Y. Managementul a facut un anunț public cu privire la restructurare și a început să implementeze planul.

Restructurarea va conduce la disponibilizarea a 40 de salariați pentru care vor fi suportate costuri (reprezentând salarii compensatorii) de

Scanned with OKEN Scanner

800.000.000 lei. Clădirea în care se desfășoară activitatea de comercializare face obiectul unui contract de locație operațională care are o durată rămasă de 10 ani și o chirie anuală de 30.000.000 lei. Penalitatea care ar fi suportată dacă se rezilieză contractul, este de 100.000.000 lei. Datorită faptului că penalitatea este semnificativă, managementul consideră că ar fi mai avantajos să subînchirieze clădirea și apreciază că ar putea obține o chirie anuală de 25.000.000 lei. Până la 31.12.N, ALFA nu a subînchiriat clădirea dar se desfășoară negocieri cu 2 posibili chiriași.

La 31.12.N, ALFA dispune de un stoc de marfă pe care dorește să-l lichideze și estimează că va înregistra o pierdere, ca urmare a vânzării acestora sub cost, de 100.000.000 lei. Există contracte ferme încheiate cu 2 clienți care prevăd penalități pentru întârziere sau reziliere de 50.000.000 lei. Casele de marcaj, vitrinele și rafturile vor fi transportate în orașul X unde ALFA deține un alt magazin, iar costurile de relocalizare sunt estimate la 50.000.000 lei. Mijloacele de transport vor fi vândute estimându-se un câștig din cesiune de 100.000.000 lei.

ALFA intenționează să deschidă o agenție de turism în orașul Y, de aceea încheie un contract cu o firmă de publicitate căreia îi plătește un comision de 100.000.000 lei pentru organizarea unei campanii publicitare menită să dezvolte o nouă imagine firmei. O parte din agenții comerciali folosiți în magazin sunt trimiși la cursuri de recalificare, costurile suportate de ALFA fiind de 80.000.000 lei.

ALFA constituie un provizion pentru restructurare pentru costurile directe legate de restructurare, adică cele care:

- sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare; și
- nu sunt legate de desfășurarea continuă a activității întreprinderii.

Sunt incluse în provizion:

- costurile ocazionate de disponibilizarea personalului: 800.000.000 lei;
- penalitatea pentru rezilierea contractului de locație: 100.000.000 lei (nu se ia în considerare venitul din subînchiriere deoarece nu este cert);
- costurile ocazionate de rezilierea contractelor cu clienții: 50.000.000 lei;
- costul ocazionat de lichidarea stocului de marfă: 100.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Nu se includ în mărimea provizionului (deoarece sunt legate de desfășurarea continuă a activității societății ALFA):

- onorariul plătit firmei de publicitate;
- costurile ocazionate de recalificarea personalului;
- costurile de relocalizare a stocurilor.

Câștigurile din cedarea mijloacelor de transport nu sunt luate în considerare în determinarea provizionului, chiar dacă vânzarea acestora este ocazionată de restructurare.

La 31.12.N, ALFA efectuează înregistrarea:

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1513 Provizioane pentru restructurare	1.050.000.000

IAS 37 solicită ca o serie de informații să facă obiectul publicării în situațiile financiare.

O întreprindere trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de provizioane:

(a) valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei;

(b) provizioanele suplimentare realizate în cadrul perioadei, inclusiv creșterea provizioanelor existente;

(c) sumele utilizate în timpul perioadei;

(d) creșterea valorii actualizate în timpul perioadei datorită efectului în timp și modificările datorate evoluției ratei de actualizare.

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

Grupul G prezintă următoarele informații în notele explicative:

	Provizioane legate de refacerea mediului	Provizioane pentru litigii	Provizioane pentru restructurare	Provizioane pentru garanții acordate clienților	Total
	[mii lei]	[mii lei]	[mii lei]	[mii lei]	[mii lei]
Sold initial	200.000			250.000	550.000
Majorări	70.000	50.000	300.000	40.000	460.000
Reluarea provizionului când riscul se produce	- 35.000			- 20.000	- 55.000
Reluări de provizioane când riscul nu se produce	- 25.000				- 25.000
Sold final	210.000	50.000	300.000	270.000	830.000

O întreprindere trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de provizioane:

(a) o scurtă descriere a naturii obligației și estimarea perioadei în care se vor înregistra ieșiri de beneficii economice;

(b) gradul de risc legat de valoarea sau momentul apariției acestor efecte; în cazul în care este necesar să fie furnizate informații adecvate, întreprinderea va prezenta principalele presupuneri referitoare la evenimentele viitoare;

(c) valoarea oricăror rambursări preconizate, menținându-se valoarea tuturor activelor recunoscute pentru rambursarea preconizată.

Vom prezenta, în continuare, maniera în care pot fi furnizate, în notele la situațiile financiare, informații privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, datorii și active contingente.

Provizioane pentru refacerea mediului

Grupul G folosește diverse substanțe chimice pentru prelucrarea cauciucului. A fost recunoscut un provizion pentru costurile estimate cu

Scanned with OKEN Scanner

refacerea mediului. Se așteaptă ca suma de 60.000.000 lei să fie folosită în N+1 și cea de 80.000.000 lei în N+2. Costurile cu decontaminarea, ocazionate de punerea în practică a măsurilor adoptate de grup pentru eliminarea efectelor poluării mediului, sunt determinate prin masurători și evaluări periodice făcute de către specialiști independenți.

Provizioane pentru restructurare

Restrângerea operațiilor desfășurate de grup în regiunea Y va determina reducerea cu 54 a locurilor de muncă în cele 2 fabrici. Grupul a semnat o înțelegere cu reprezentanții sindicatului prin care își asumă obligația de a oferii plăți compensatorii salariaților disponibilizați. Costurile estimate a fi efectuate au fost recunoscute în întregime la 31.12.N. Se așteaptă ca provizionul să fie utilizat în întregime în prima jumătate a exercițiului N+1.

Provizoane pentru litigii

Sumele reprezintă un provizion recunoscut pentru acțiunea în justiție înaintată de clienții fabricilor din regiunea Y. Soldul recunoscut la 31.12.N se așteaptă a fi utilizat în prima parte a anului N+1. În opinia managementului, după consultarea juriștilor, ieșirile de resurse ocazionate de aceste pretenții legale nu vor da naștere unor pierderi semnificative dincolo de sumele estimate la 31.12.N.

Provizioane pentru garanții acordate clienților

Grupul oferă garanție pe 5 ani pentru anvelopele pe care le comercializează. Managementul estimează provizionul pentru garanții pe baza experienței anterioare ca și pe baza unor evoluții recente care ar putea sugera că viitoarele costuri vor fi diferite de cele efectuate în trecut. Factori care ar putea afecta costurile estimate cu garanțiile includ: succesul inițiativelor grupului pe linia creșterii calității, prețul materiilor prime și costurile de prelucrare. În cazul în care costurile cu garanția diferă cu 10% față de aprecierile managementului, provizionul pentru garanții ar fi estimat cu 10.000.000 lei mai mult sau cu 8.000.000 lei mai putin.

Datorii contingente

Grupul a garantat un împrumut în valoare de 450.000.000 lei, făcut la o bancă de domnul Popescu Ion, managerul grupului, ce trebuie rambursat în N+2.

Scanned with OKEN Scanner

Active contingente

Grupul a semnat un acord cu privire la cesiunea filialei GAMA pe 30 iunie N. Dacă cifra de afaceri a societății GAMA atinge un anumit nivel, grupul va încasa un bonus suplimentar. Nu a fost recunoscut nici un câștig în situațiile financiare, deoarece acesta este condiționat de performanțele întreprinderii GAMA până la 31.12.N+2.

3.3. Categorii de evenimente ce survin posterior închiderii exercițiului

Ulterior închiderii exercițiului pot surveni evenimente favorabile sau nefavorabile care pot repune în cauză informațiile comunicate în situațiile financiare. Tratamentul contabil al acestor evenimente este descris de norma IAS 10 „Evenimente posterioare închiderii exercițiului".

În cele ce urmează, vom analiza răspunsurile pe care le oferă norma la următoarele întrebări:

- până în ce moment un eveniment posterior închiderii exercițiului poate afecta situațiile financiare?
- ce condiții trebuie să fie îndeplinite pentru ca un eveniment să ajusteze valorile determinate pentru elementele publicate în situațiile financiare?
- ce evenimente fac doar obiectul unei informări în notele explicative?
- care este impactul continuității activității asupra tratamentului acestor evenimente?

Evenimentele ulterioare sunt definite de IAS 10 ca acele evenimente atât favorabile cât și nefavorabile care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere. Aceasta este data la care situațiile financiare sunt semnate de directori sau de conducere și aprobate pentru publicare sau pentru prezentarea lor către utilizatori.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Conducerea societății ALFA definitivează situațiile financiare, pentru exercițiul contabil închis pe 31.12.N, pe data de 25 februarie N+1. Consiliul de administrație analizează situațiile financiare și le autorizează spre emitere pe 14 martie N+1. Situațiile financiare sunt puse la dispoziția acționarilor pe 2 aprilie N+1. Adunarea Generală a Acționarilor aprobă situațiile financiare pe 24 aprilie N+1.

Data la care situațiile financiare ale societății ALFA sunt autorizate pentru depunere este 14 martie N+1. Deci, se consideră eveniment ulterior închiderii exercițiului N, în sensul definit de norma IAS 10, orice eveniment care are loc între 31 decembrie N și 14 martie N+1.

Pe data de 5 martie N+1, ALFA publică în presă profitul anului N. Acest lucru nu presupune că pentru un eveniment care are loc între 5 martie N+1 și 15 martie N+1 ALFA nu mai aplică prevederile IAS 10.

În unele țări, pe lângă Consiliul de administrație, există Consiliul de supraveghere, care nu are prerogative executive și care cuprinde și reprezentanți ai salariaților. Situațiile financiare sunt aprobate de Consiliul de supraveghere înainte de a fi puse la dispoziția acționarilor. Situațiile financiare sunt autorizate spre emitere la data la care Consiliul de administrație autorizează depunerea acestora la Consiliul de supraveghere.

Evenimentele care au loc după data bilanțului, dar înainte de data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru emitere, pot conduce fie la ajustarea situațiilor financiare, fie la prezentarea lor în notele explicative.

Dacă evenimentele reflectă condiții existente la data închiderii exercițiului, atunci trebuie să se procedeze la ajustarea situațiilor financiare.

Exemplu: Societatea ALFA vinde utilaje societății BETA. În noiembrie N, ALFA i-a vândut întreprinderii BETA un utilaj în valoare de 500.000.000 lei și până la 31.12.N BETA nu și-a achitat datoria. În ianuarie N+1, managementul societății ALFA a aflat că societatea BETA a intrat în faliment și că va fi incapabilă să-și plătească datoria.

Scanned with OKEN Scanner

Ce fel de eveniment este falimentul lui BETA și cum trebuie reflectat în situațiile financiare ale societății ALFA?

Falimentul societății BETA este un eveniment care determină ajustarea situațiilor financiare ale societății ALFA. BETA a intrat în faliment în ianuarie N+1, deci avea dificultăți financiare înainte de a se încheia anul N. ALFA trebuie să înregistreze un provizion pentru deprecierea creanței față de BETA.

Exemplu: Societatea ALFA deține un stoc de marfă achiziționat la un cost de 100.000.000 lei. La 31.12.N, societatea a determinat valoarea realizabilă netă a stocului la 90.000.000 lei și a înregistrat, potrivit IAS 2, un provizion pentru deprecierea mărfurilor în valoare de 10.000.000 lei. Pe 15 ianuarie N+1, societatea a vândut stocul de mărfuri la 80.000.000 lei.

Vânzarea stocurilor, ulterior datei bilanțului, cu 80.000.000 lei reprezintă o probă cu privire la valoarea realizabilă netă a acestora. Prin urmare, ALFA înregistrează un provizion suplimentar de 10.000.000 lei:

+Ch;		+(-A)	
6814	=	394	10.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante		Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	

Exemplu: Societatea BETA este producătoare de produse cosmetice. Pe 15 octombrie N, o clientă a deschis acțiune în justiție împotriva societății, ca urmare a unei reacții alergice suferite în urma utilizării unei creme produse de BETA. La 31.12.N, în urma discuției cu avocatul societății, managementul a estimat un provizion pentru litigii în valoare de 50.000.000 lei. Pe data de 24 februarie este pronunțată sentința potrivit căreia societatea ALFA trebuie să plătească despăgubiri în valoare de 75.000.000 lei.

Pronunțarea sentinței și stabilirea mărimii despăgubirii confirmă mărimea provizionului pentru litigii ce trebuie înregistrat. Acest eveniment determină ajustarea provizionului cu 25.000.000 lei. ALFA efectuează înregistrarea:

Scanned with OKEN Scanner

+Ch;		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	25.000.000

Exercițiul 8

La 31.12.N, societatea GAMA determină valoarea recuperabilă pentru un utilaj pe care intenționează să-l cedeze la 150.000.000 lei, valoarea sa contabilă fiind de 200.000.000 lei. Potrivit normei IAS 36, GAMA înregistrează la această dată un provizion pentru deprecierea utilajului în valoare de 50.000.000 lei.

Pe 15 februarie N+1, GAMA vinde utilajul la 100.000.000 lei. GAMA trebuie sau nu să ajusteze situațiile financiare ale exercițiului N? De ce?

Exemplu: Pe 15 ianuarie N+1, auditorul societății ALFA descoperă că stocul de materii prime este supraevaluat, deoarece există lipsuri la inventar care nu au fost înregistrate în contabilitate și recomanda, în consecință, ajustarea situațiilor financiare. Contabilul, în urma analizării listelor de inventar, ajunge la concluzia că, din cauza unor erori de calcul, nu a fost înregistrată o lipsă la inventar în valoare de 25.000.000 lei. Descoperirea unor erori după data bilanțului, care arată că situațiile financiare au fost incorecte, determină ajustarea acestora. ALFA efectuează înregistrarea lipsei materiei prime la inventar, omise din cauza unei erori:

+Ch		-A	
601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	25.000.000

Exemplu: Managementul grupului G întocmește situațiile financiare pentru exercițiul încheiat la 31.12.N. Grupul G vinde, pe 15 ianuarie N+1, o filială și înregistrează o pierdere din cesiune de 500.000.000 lei, care este semnificativă pentru situațiile financiare ale lui G. Filiala F reprezintă o unitate generatoare de trezorerie care a fost testată pentru

Scanned with OKEN Scanner

depreciere. Nu a fost înregistrat nici un provizion pentru deprecierea imobilizărilor în situațiile financiare individuale ale filialei. De asemenea, nu au avut loc evenimente semnificative de la 31.12.N care să determine reducerea valorii investiției în F.

Managementul trebuie să ajusteze situațiile financiare consolidate, deoarece evenimentul confirmă condiții existente la data bilanțului. Activele filialei au fost depreciate la data bilanțului, deoarece nu a avut loc nici un eveniment semnificativ după această dată care ar fi putut determina reducerea valorii acestora. Cedarea filialei ulterior datei bilanțului confirmă existența deprecierii.

Prin urmare, managementul grupului trebuie să înregistreze un provizion pentru depreciere în situațiile financiare consolidate, în conformitate cu IAS 36.

Exemplu: Societatea GAMA S.A. își încheie exercițiul financiar la 31 decembrie N. În timpul anului, a intentat un proces împotriva societății BETA S.A. pentru vicii la unul din produsele achiziționate. Sentința cazului nu este cunoscută la sfârșitul anului. În urma discuției cu avocații firmei, GAMA prezintă un activ contingent estimat la 250.000.000 lei.

Conflictul dintre GAMA și BETA este soluționat la 12 martie N+1, iar conturile sunt semnate pe 14 aprilie N+1. Instanța a decis în favoarea lui GAMA și a obligat BETA să plătească daune de 100.000.000 lei lei. Societatea GAMA prezintă în note activul contingent la valoarea de 100.000.000 lei. Activul și venitul corespunzător sunt din acest motiv recunoscute în situațiile financiare pentru sfârșitul exercițiului financiar cu închidere la 31 decembrie N+1.

Evenimentele care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt acele evenimente care au apărut după data de închidere a bilanțului și care se referă la anumite condiții care nu existau la acea dată.

În cazul în care un eveniment apare după data bilanțului și nu se referă la condițiile existente la acea dată, efectul acestui eveniment trebuie prezentat în anexe atunci când este semnificativ sau când se consideră că este relevant pentru utilizatorii care iau decizii pe baza raportărilor anuale.

Scanned with OKEN Scanner

Următoarele informații ar trebui prezentate:

- natura evenimentului;
- o estimare a efectului financiar sau o declarație că o astfel de estimare nu a fost posibilă.

Exemplu: La 31.12.N, societatea ALFA a înregistrat o datorie de impozit amânat, potrivit IAS 12, de 50.000.000 lei, determinată la o cotă de impozitare de 25%. Pe 15 ianuarie, cota de impozitare este redusă la 16%. Schimbarea cotei de impozitare a fost anunțată și aprobată după data bilanțului, deci reflectă condiții apărute după 31.12.N.

ALFA nu ajustează datoria de impozit amânat înregistrată în contul exercițiului N. Dacă schimbarea cotei de impozitare ar fi fost subsanțial adoptată la data bilanțului, datoria de impozit amânat ar fi fost calculată la cota de 16%.

Exemplu: Managementul societății ALFA pregătește situațiile financiare pentru exercițiul N. Pe 25 ianuarie N+1 are loc un accident pe un teren al unui client. Unul din camioanele ALFA descărca acid sulfuric în rezervorul clientului. Sub presiune, pompele au cedat și acidul sulfuric a infestat terenul proprietatea clientului. Costurile de curățare sunt estimate la 200.000.000 lei. Nu se cunoaște încă cine va fi declarat vinovat de incident.

Condiția (deversarea acidului sulfuric) a apărut după data bilanțului. Costurile de refacere sunt semnificative pentru situațiile financiare ale lui ALFA. Există o datorie contingentă (definită în prima parte a capitolului) care trebuie sa fie publicată în notele explicative.

Societatea ALFA va efectua în anexă următoarea informare narativă:

„Pe 25 ianuarie N+1 a avut loc o deversare de acid sulfuric pe un teren al unui client în care a fost implicat un mijloc de transport al societății ALFA. Costurile pentru curățarea terenului sunt estimate la 200.000.000 lei. Datoria este condiționată de decizia autorităților de a declara societatea ALFA vinovată sau nu de acest incident."

Exercițiul 9

Societatea ALFA SA emite 2.000 de acțiuni pe 16 februarie N+1. Este acesta un eveniment ce determină ajustarea situațiilor financiare întocmite pentru exercițiul N?

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 10

Societatea BETA S.A. deține acțiuni la societatea GAMA, evaluate în bilanț la 100.000.000 lei. Ca urmare a unui scandal financiar în care este implicată societatea GAMA, cursul la bursă al acțiunilor sale scade cu 90% în luna februarie N+1. Trebuie să ajusteze societatea ALFA valoarea investiției în societatea BETA?

Managementul poate să ia decizii importante după data de închidere a bilanțului, decizii ce privesc viitorul societății. În funcție de natura deciziei, poate fi necesară prezentarea unor amănunte în note.

Exemplu: Societatea ALFA produce pantofi. Ca urmare a succesului pe care l-au avut în anii 90 pantofii din GAMA „Z", ALFA a deschis o fabrică specializată exclusiv în producerea acestora. Însă, de câțiva ani, ca urmare a noilor tendințe în modă, vânzările la pantofii GAMA „Z" au scăzut substanțial. Pe 26 februarie N+1, societatea ALFA a anunțat ca va închide fabrica de pantofi „Z". Situațiile financiare ale exercițiului N nu au fost încă autorizate spre emitere.

Societatea ALFA a anunțat închiderea fabricii pe 26 februarie N+1, deci condițiile nu existau în exercițiul N. Societatea nu va recunoaște un provizion pentru restructurare în situațiile financiare ale exercițiului N. Anunțul a fost făcut după data bilanțului iar la 31.12.N nu exista un plan de restructurare. Decizia conducerii de a închide fabrica poate fi un indiciu că activele acesteia ar putea fi depreciate. Managementul va trebui să determine valoarea lor recuperabilă și să înregistreze (sau să ajusteze) un provizion pentru depreciere dacă este cazul.

Societatea ALFA va trebui să publice în note:

„Pe 26 februarie N+1, societatea a anunțat închiderea fabricii de pantofi din GAMA „Z".

Exemplu: Pe 21 ianuarie N+1, grupul G a realizat achiziția societății ALFA, înființată în N-4, care comercializează produse farmaceutice. Grupul a achiziționat 100 % acțiunile BETA cotate la Bursa de Valori București.

Scanned with OKEN Scanner

Decizia de achiziție a filialei are loc în exercițiul N+1, deci situațiile financiare ale exercițiului N nu vor fi ajustate. În note va fi efectuată o informare narativă referitoare la această achiziție.

Exemplu: Managementul societății ALFA pregătește situațiile financiare pentru exercițiul N. Adunarea Generală a societății ALFA a propus pe 30 aprilie N+1 dividende în valoare de 150.000.000 lei.

Dacă dividendele sunt propuse și declarate după data bilanțului, o întreprindere nu trebuie să recunoască această datorie în situațiile financiare. Valoarea lor trebuie prezentată (după cum precizează IAS1) fie în bilanț, ca o componentă separată a capitalurilor proprii, fie în notele explicative. Potrivit IAS 10, ALFA va recunoaște dividendul ca datorie în exercițiul N+1.

La 31.12.N, societatea ALFA are datorii față de un furnizor german în valoare de 10.000 de euro. Datoria este actualizată la cursul de închidere de la 31.12. În luna martie N+1, cursul euro/leu crește semnificativ.Trebuie să ajusteze ALFA datoria în valută?

Un eveniment care a aparut după data bilanțului poate indica faptul că o parte sau întreaga activitate a unei societăți a încetat să mai funcționeze după principiul continuității activității. În această situație, raportările de la 31 decembrie trebuie întocmite pe alte baze.

3.4. Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli și deziderațul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs

Necesitatea revizuirii IAS 37 este analizată în două proiecte ale IASB: proiectul de convergență pe termen scurt care vizează eliminarea diferențelor între IAS 37 și FAS 146 „Contabilizarea costurilor aferente activităților de ieșire sau cesiune"și a doua fază a proiectului privind grupările de întreprin-

Scanned with OKEN Scanner

deri[1]. În urma analizei diferențelor între FAS 146 și IAS 37 consiliul IASB intenționează:

a) să amendeze definiția obligației implicite;
b) să retragă prevederile actuale din IAS 37 referitoare la provizioanele pentru restructurare;
c) să ofere mai multe precizări referitoare la recunoașterea provizioanelor pentru contracte deficitare;
d) să amendeze cerințele din IAS 19 referitoare la beneficiile din finalizarea planurilor de pensii.

Activele sau datoriile contingente sunt însoțite uneori de drepturi sau datorii noncontingente care îndeplinesc definiția unui activ sau unei datorii și care vor fi contabilizate separat, conform IAS 38 și respectiv IAS 37. În consecință[2], termenii de activ sau datorie contingentă vor fi eliminați deoarece dreptul sau datoria înglobată într-un activ sau datorie sunt noncontingente, chiar dacă suma și momentul apariției avantajelor economice viitoare sunt condiționate de producerea sau nu a unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte.

Deoarece IASB a ajuns la concluzia că prevederile standardului internațional conduc la recunoașterea mai rapidă a provizioanelor pentru restructurare decât în cazul aplicării FAS 146, a decis să retragă prevederile IAS 37 și să precizeze că existența și anunțarea unui plan de restructurare nu creează în sine o obligație.

În legătură cu provizioanele pentru contracte deficitare, IASB a decis să precizeze că un contract devenit deficitar, ca urmare a acțiunilor întreprinderii, determină recunoașterea unui provizion numai după ce respectivele acțiuni au avut loc. De exemplu, în cazul unui contract de locație operațională care are drept obiect o clădire ce devine neutilizată, ca urmare a unei restructurări, privizionul este recunoscut abia după ce întreprinderea eliberează clădirea. Mărimea provizionului este diminuată cu eventuale redevențe încasate dintr-un contract de subînchiriere.

Evaluarea provizioanelor se face la suma ce ar fi plătită în mod rațional pentru decontarea datoriei la data bilanțului. Referința la cea mai probabilă sumă plătită va fi eliminată.

---

[1] Amendaments to IAS 37 Provisions, contingent liabilities and contingent assets www.iasb.org.

[2] IASB Board decisions on international financial reporting standards Update, mai 2005.

Scanned with OKEN Scanner

3.5. Rezumat

1. Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt obligații cu exigibilitate (scadență) sau valoare incerte (nesigure).
2. Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:
   (a) o întreprindere are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;
   (b) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze avantajele economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
   (c) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației.
3. Obligațiile curente legale sunt cele care rezultă din contracte, din dispoziții legale sau reglementare și din elemente de jurisprudență (deciziile tribunalelor). Obligațiile curente implicite sunt cele care rezultă din acțiunile întreprinderii în cazul în care:
   (a) prin practici anterioare, prin politica sa făcută publică, sau printr-o declarație ea a indicat terților că își va asuma anumite responsabilități; și
   (b) a indus acestora o așteptare cum că ea își va onora responsabilitățile.
4. Nu vor fi recunoscute provizioane aferente costurilor pe care le va suporta întreprinderea pentru desfășurarea activității în viitor. În bilanțul întreprinderii, singurele obligații recunoscute sunt cele existente la data bilanțului.
5. Prin datorie contingentă se înțelege:
   (a) o obligație contingentă, apărută ca urmare a unor evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte care nu pot fi în totalitate sub controlul întreprinderii; sau
   (b) o obligație curentă, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu este recunoscută, deoarece:

Scanned with OKEN Scanner

(i) nu este sigur că vor fi necesare resurse pentru stingerea acestei obligații; sau

(ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de exact.

6. Un activ contingent (eventual) este un activ posibil care apare din evenimente trecute și a cărui existență va fi confirmată doar de producerea sau nu a unuia sau a mai multor evenimente viitoare nesigure care nu sunt cu totul sub controlul întreprinderii.

7. Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

8. În contul de profit și pierdere, costurile legate de un provizion pot fi prezentate la valoarea acestuia diminuată cu suma recunoscută pentru rambursare.

9. Provizioanele vor fi revizuite cu prilejul fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care, pentru stingerea unei obligații, nu mai este probabilă o ieșire de resurse care încorporează avantaje economice, provizionul trebuie anulat.

10. Întreprinderea nu trebuie să recunoască provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.

11. Un contract este considerat oneros (deficitar) atunci când costurile inevitabile implicate în stingerea obligațiilor asumate depășesc beneficiile economice estimate a fi obținute de pe urma acestuia.

12. O întreprindere are o obligație de restructurare numai dacă:

(i) are un plan formalizat și detaliat de restructurare, ce precizează cel puțin:

- activitatea sau partea de activitate vizată;
- principalele zone afectate;
- localizarea, funcția și numărul aproximativ al membrilor personalului care vor primi indemnizații de concediere;
- cheltuielile/plățile ce vor fi angajate;
- data la care planul va fi pus în aplicare;

Scanned with OKEN Scanner

(ii) a creat persoanelor vizate o așteptare conform căreia ea va derula restructurarea, fie începând să execute planul, fie anunțându-le principalele sale caracteristici.

13. Pierderile din exploatare până la data restructurării nu sunt incluse în provizioane, cu excepția cazului în care sunt legate de un contract oneros (deficitar). Câștigurile din înstrăinarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea provizionului, chiar dacă vânzarea activelor este o componentă a restructurării.

14. Evenimentele ulterioare sunt definite de IAS 10 ca acele evenimente atât favorabile cât și nefavorabile care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere. Aceasta este data la care situațiile financiare sunt semnate de directori sau de conducere și aprobate pentru publicare sau pentru prezentarea lor către utilizatori.

15. Evenimentele care au loc după data bilanțului, dar înainte de data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru emitere, pot conduce fie la ajustarea situațiilor financiare, fie la prezentarea lor în notele explicative.Dacă evenimentele reflectă condiții existente la data închiderii exercițiului, atunci trebuie să se procedeze la ajustarea situațiilor financiare.

16. Evenimentele care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt acele evenimente care au apărut după data de închidere a bilanțului și care se referă la anumite condiții care nu existau la acea dată.

Scanned with OKEN Scanner

3.6. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: a) Întreprinderea nu are o obligație actuală și în plus ea poate lua măsuri pentru evitarea cheltuielilor viitoare. Nu se constituie nici un provizion.

b) Întrucât programul de instruire nu a început, nu există nici o obligație și deci nu se recunoaște nici un provizion.

c) Întreprinderea nu are nici o obligație prezentă și, prin urmare, nu va recunoaște nici un provizion.

d) Întreprinderea are o obligație prezentă și va fi recunoscut un provizion la cea mai bună estimare a cheltuielilor cu remedierile în perioada de garanție.

e) Prin modul său de acțiune, întreprinderea poate evita cheltuielile viitoare. Aceste cheltuieli care vor fi tratate conform IAS 16 nu se constituie în nici un provizion.

Varianta corectă este d).

Exercițiul 2: La sfârșitul exercițiului N nu există nici o obligație din partea întreprinderii, motiv pentru care nu va fi constituit nici un provizion. Situația va fi prezentată însă în notele la situațiile financiare ca o datorie contingentă. Pe baza informațiilor disponibile la sfârșitul exercițiului N+1, întreprinderea are o obligație prezentă susceptibilă să ducă, în vederea stingerii ei, la o ieșire de resurse economice (active). În acest caz, va fi recunoscut un provizion pentru 500.000 mii lei.

Exercițiul 3: Deoarece impactul valorii în timp a banilor este semnificativ, se va recurge la actualizarea costurilor estimate.

Rata de actualizare utilizată este de 10% (nu se ține cont de economia fiscală).

Provizionul recunoscut la 31.12.N este de: $200.000.000/(1+0,10) + 150.000.000(1+0,10)^3 = 181.818.182 + 112.697.220 = 294.515.402$ lei.

6812 = 1518 294.515.402

Exercițiul 4: În această situație ALFA trebuie să constituie un provizion deoarece are o obligație implicită.

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 5: În această situație ALFA trebuie să anuleze provizionul deoarece nu mai este probabilă nici o ieșire de resurse ce încorporează avantaje economice.

Exercițiul 6: Societatea ALFA utilizează provizionul constituit pentru litigiul cu BETA pentru a acoperi cheltuielile generate de litigiul cu GAMA. O asemenea soluție contravine prevederilor normei IAS 37. Soluția corectă presupune recunoașterea cheltuielilor cu despăgubirile de 130.000.000 lei aferente litigiului cu GAMA și preluarea unei părți din provizionul pentru litigiul cu BETA (50.000.000 lei) cu ocazia reestimării cheltuielilor.

Exercițiul 7: **În exercițiul N:**

– angajarea cheltuielilor după natură:
Clasa 6 = Clasa 3 375.000
Clasa 4
Clasa 5

– estimarea rezultatului contractului:
Rezultat = 2.200.000 – 2.000.000 = 200.000

– gradul de avansare = 375.000/2.000.000 = 18,75%

– rezultatul aferent exercițiului N = 200.000 x 18,75% = 37.500

– înregistrarea producției în curs aferente exercițiului N:
332 = 711 375.000 + 37.500 = 412.500
Situația în contul de profit și pierdere:
711.....412.500
Clasa 6.....(375.000)
Rezultat.....37.500

În exercițiul N+1:

– angajarea cheltuielilor după natură:
Clasa 6 = Clasa 3 1.625.000 – 375.000 = 1 .250.000
Clasa 4
Clasa 5

– estimarea rezultatului contractului:
Rezultat = 2.800.000 – 3.200.000 = – 400.000

Scanned with OKEN Scanner

– înregistrarea producției în curs aferente exercițiului N+1:

332 = 711 1.250.000 – 37.500 = 1.212.500

– constituirea provizionului pentru pierderea din contractul devenit deficitar:

6812 = 1518 400.000

Situația în contul de profit și pierdere:

711.....1.212.500

Clasa 6..... (1.250.000)

6812..... (400.000)

Rezultat..... -437.500

În exercițiul N+2:

– angajarea cheltuielilor după natură:

Clasa 6 = Clasa 3 3.300.000 – 1.625.000 = 1.675.000

Clasa 4

Clasa 5

– înregistrarea producției în curs aferente exercițiului N+2:

Rezultatul contractului = 3.000.000 - 3.300.000 = -300.000.

Prin urmare, vom include în costul lucrărilor suma cu care a crescut rezultatul contractului, respectiv 100.000 mii lei:

332 = 711 1.675.000 + 100.000 = 1.775.000

– facturarea lucrărilor:

4111	=	%	3.570.000
		704	3.000.000
		4427	570.000

– descărcarea de gestiune:

711 = 332 3.400.000

– anularea provizionului pentru contractul deficitar:

1518 = 7812 400.000

Situația în contul de profit și pierdere:

704.....3.000.000

Scanned with OKEN Scanner

711.....-1.625.000
7812.....400.000
Clasa 6.....(1.675.000)
Rezultat.....100.000

Exercițiul 8: Prețul de vânzare obținut pe utilaj confirmă valoarea recuperabilă a acestuia. Decizia de a ceda utilajul fusese luată înainte de 31.12.N, iar scăderea prețului reflectă condiții existente înainte de data bilanțului. ALFA suplimentează provizionul pentru deprecierea utilajului:

6813 = 2913 50.000.000

Exercițiul 9: Nu, deoarece reflectă o condiție apărută ulterior închiderii exercițiului N. Dacă impactul acestei decizii este semnificativ, face obiectul informării în note.

Exercițiul 10: Scăderea cursului la bursă apare ca urmare a unor condiții ulterioare datei bilanțului, deci ALFA nu trebuie să înregistreze un provizion pentru deprecierea investiției.

Datorită faptului că evenimentul afectează semnificativ situațiile financiare ale societății ALFA, trebuie să facă obiectul publicării în note.

Exercițiul 11: Nu, deoarece creșterea cursului este determinată de condiții care au survenit după data bilanțului. În cazul în care efectul creșterii cursului este semnificativ, acest lucru trebuie să facă obiectul publicării în notele explicative.

Scanned with OKEN Scanner

3.7. Teste grilă de autoevaluare

1. O întreprindere vinde produse însoțite de un certificat de garanție care dă dreptul clienților la service gratuit pentru orice tip de defecte ce apar în primele patru luni de la data cumpărării. Dacă la toate produsele vândute se identifică defecte minore, se vor înregistra costuri de reparație de 5 milioane. Dacă la toate produsele vândute se identifică defecte majore, se vor înregistra costuri de reparație de 10 milioane. Experiența întreprinderii și estimările indică pentru anul care urmează că, dintre produsele vândute, 80% nu vor înregistra defecte, 15% vor înregistra defecte minore și 5% defecte majore. Care din următoarele afirmații este adevărată?
   a) la 31.12. întreprinderea nu constituie un provizion pentru garanții acordate clienților deoarece nu există o obligație actuală;
   b) întreprinderea nu constituie un provizion pentru garanții deoarece nu poate face o estimare fiabilă a mărimii acestuia;
   c) întreprinderea constituie un provizion pentru garanții în valoare de 500.000 lei;
   d) întreprinderea constituie un provizion pentru garanții în valoare de 1.250.000 lei;
   e) întreprinderea constituie un provizion pentru garanții în valoare de 750.000 lei.

2. Sunt incluse într-un provizion pentru restructurare următoarele costuri:
   a) costuri ocazionate de recalificarea sau mutarea personalului care nu este afectat de restructurare;
   b) costuri de marketing;
   c) investiții în noi rețele de distribuții;
   d) pierderile din exploatare până la data restructurării care nu sunt ocazionate de un contract oneros;
   e) salarii compensatorii acordate salariaților disponibilizați ca urmare a restructurării.

3. Conduc la ajustarea situațiilor financiare următoarele evenimente ulterioare datei bilanțului:

Scanned with OKEN Scanner

a) achiziția unei filiale;
b) distrugerea unei unități de producție;
c) emisiunea de acțiuni;
d) modificarea semnificativă a cursului de schimb;
e) vânzarea stocurilor la un preț mai mic decât valoarea realizabilă netă determinată la data bilanțului.

4. Guvernul a introdus o gamă de modificări a sistemului de impozitare a veniturilor. Ca rezultat al acestor modificări, o societate care activează în domeniul serviciilor financiare va trebui să instruiasca o parte importantă a personalului său, în conformitate cu noile reglementări. La data bilanțului nu a avut loc nici o acțiune de instruire. Costurile de instruire sunt estimate la 50.000.000 lei. Care din următoarele afirmații este adevărată?

a) societatea nu recunoaște un provizion deoarece nu există o obligație la data bilanțului;
b) societatea recunoaște un provizion pentru valoarea costurilor estimate cu instruirea;
c) societatea nu recunoaște un provizion deoarece nu poate face o estimare fiabilă a ieșirilor de resurse;
d) societatea nu recunoaște un provizion deoarece costurile cu instruirea sunt determinate de o acțiune legală și nu sunt rezultatul unei decizii a managementului;
e) societatea recunoaște un provizion deoarece a avut loc evenimentul care generează obligația.

5. Societatea ALFA își desfășoară activitatea în domeniul transporturilor aeriene. Prin lege este obligată ca, la fiecare 4 ani, să revizuiască aparatele de zbor. Cheltuielile estimate cu reparația sunt de 400.000.000 lei. Care dintre următoarele afirmații este adevărată:

a) societatea nu are o obligație actuală deoarece prin modul său de acțiune poate evita cheltuielile viitoare;
b) societatea constituie un provizion pentru litigii în valoare de 400.000.000 lei;
c) societatea constituie un provizion pentru garanții acordate clienților de 400.000.000 lei;
d) societatea constituie un provizion pentru dezafectarea activelor de 400.000.000 lei;
e) societatea nu poate constitui un provizion deoarece nu poate estima fiabil cheltuielile cu reparațiile.

Scanned with OKEN Scanner

6. Pe 4.04.N+1, Adunarea Generală a Acționarilor a societății BETA aprobă dividende în valoare de 30.000.000 lei. Situațiile financiare nu au fost încă autorizate pentru depunere. Care din următoarele afirmații **nu** este adevărată, potrivit IAS 10?

a) societatea BETA efectuează în exercițiul N înregistrarea:

129 Repartizarea profitului	=	457 Dividende de plată	30.000.000

b) societatea BETA nu recunoaște datoria pentru dividendele declarate în exercițiul N;

c) societatea BETA recunoaște datoria pentru dividende în exercițiul N+1;

d) societatea BETA poate face o informare în notele explicative referitoare la declararea dividendelor;

e) societatea BETA poate prezenta valoarea dividendelor în capitalurile proprii din bilanțul exercițiului N.

7. Societatea ALFA este implicată într-un litigiu. Juriștii apreciază că firma va suporta, la sfârșitul exercițiului N+3, costuri estimate de 50.000 u.m. Rata dobânzii fără risc este de 5%. Care sunt înregistrările corecte aferente exercițiilor N și N+1?

a) La 31.12.N:

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	43.193

La 31.12.N+1:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	2.160

Scanned with OKEN Scanner

b) La 31.12.N:

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	43.193

La 31.12.N+1:

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	5.587

c) La 31.12.N:

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	50.000

La 31.12.N+1:

Nu se efectuează nici o înregistrare.

d) La 31.12.N:

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	43.193

La 31.12.N+1:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1511 Provizioane pentru litigii	6807

Scanned with OKEN Scanner

e) La 31.12.N:

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	43.193

La 31.12.N+1:

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	6.807

8. Care dintre următoarele evenimente conduce la ajustarea situațiilor financiare ale societății ALFA, la 31.12.N?

a) scăderea, în luna februarie N+1, a cursului bursier al acțiunilor BETA, ca urmare a unui scandal financiar;

b) emiterea de acțiuni ALFA în luna februarie N+1;

c) creșterea cursului de schimb, în exercițiul N+1, al unei datorii în devize existente la 31.12.N;

d) reducerea cotei de impozit pe profit la 16% după data bilanțului, în condițiile în care, la 31.12.N, exista o datorie de impozit amânat calculată cu cota de 25%;

e) lipsă la inventar constatată în ianuarie N+1, ca urmare a unei erori de calcul produsă în exercițiul N.

9. Evenimentele ulterioare sunt definite de IAS 10 drept:

a) acele evenimente favorabile cât și nefavorabile ce au loc după data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere;

b) acele evenimente favorabile cât și nefavorabile ce au loc între data bilanțului și data publicării situațiilor financiare;

c) acele evenimente favorabile cât și nefavorabile ce au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere;

Scanned with OKEN Scanner

d) acele evenimente favorabile cât și nefavorabile ce au loc după data la care situațiile financiare sunt publicate;

e) acele evenimente favorabile cât și nefavorabile ce au loc după data bilanțului.

10. La data de 10.10.N, societatea ALFA este acționată în justiție de către un client (BETA). La sfârșitul exercițiului N, consilierii juridici consideră că este probabil ca ALFA să plătească despăgubiri în valoare de 50.000 u.m.. La sfârșitul exercițiului N+1, în urma evoluției cazului, despăgubirile ce vor fi plătite sunt estimate la 70.000 u.m. În exercițiul N+2 cazul este soluționat, ALFA plătind suma de 90.000 u.m. despăgubire.

Conform IAS 37, înregistrările contabile aferente exercițiului N+2 sunt:

a)

+Ch		-A	
6581 Despăgubiri, amenzi și penalități	=	5121 Conturi la bănci	90.000
-D		**+V**	
1511 Provizioane pentru litigii	=	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	70.000

b)

+Ch;		-A	
6581 Despăgubiri, amenzi și penalități	=	5121 Conturi la bănci	90.000
-D		**+V**	
1511 Provizioane pentru litigii	=	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	50.000

Scanned with OKEN Scanner

c)

+Ch;		-A	
6581 Despăgubiri, amenzi și penalități	=	5121 Conturi la bănci	90.000

-D		+V	
1511 Provizioane pentru litigii	=	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	90.000

d)

+Ch;		-A	
6581 Despăgubiri, amenzi și penalități	=	5121 Conturi la bănci	70.000

-D		+V	
1511 Provizioane pentru litigii	=	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	70.000

e)

+Ch;		-A	
6581 Despăgubiri, amenzi și penalități	=	5121 Conturi la bănci	90.000

+Ch;		+D	
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	20.000

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

Impozitul pe profit (IAS 12)

Scanned with OKEN Scanner

4.1. Delimitări privind rezultatul contabil, rezultatul fiscal, diferențele permanente și diferențele temporare

Rezultatul contabil este profitul sau pierderea netă aferent(ă) unei perioade, înaintea deducerii cheltuielilor cu impozitul.

Rezultatul fiscal este profitul (sau pierderea) aferent(ă) exercițiului, determinat pe baza regulilor stabilite de autoritatea fiscală, pe baza cărora impozitul pe profit este plătibil (sau recuperabil).

Între rezultatul contabil și rezultatul fiscal există două categorii de diferențe:

(a) diferențe permanente;

(b) diferențe temporare.

(a) diferențele permanente – sunt reprezentate de:

(i) **cheltuielile nedeductibile**: acestea reprezintă cheltuielile pe care autoritatea fiscală refuză definitiv să le deducă datorită caracterului lor nejustificat, datorită mărimii lor excesive etc.

Codul fiscal prezintă o listă de cheltuieli nedeductibile fiscal, total sau parțial, cum ar fi:

- amenzile, penalitățile și majorările de întârziere datorate autorităților române, precum și cele prevăzute în clauzele contractelor comerciale încheiate;
- cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune;
- pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion;
- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate,

Scanned with OKEN Scanner

neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contrate de asigurare, precum și TVA aferentă etc.

(ii) **deducerile fiscale:** acestea reprezintă veniturile sau alte sume pe care autoritatea fiscală renunță definitiv să le impoziteze, cum ar fi:

- dividendele primite de la o persoană juridică română;
- rezerva legală în limita cotei de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat etc.

Impozitul exigibil reprezintă valoarea impozitului pe profit plătibil (sau recuperabil) în raport cu profitul impozabil (sau pierderea fiscală) aferent unei perioade.

Impozit exigibil = (Rezultat contabil + Cheltuieli nedeductibile – Deduceri fiscale) x cota de impozit

(b) ***diferențele temporare*** – acestea survin ca urmare a faptului că incidența fiscală a unor tranzacții/evenimente are loc la un moment diferit de cel al recunoașterii în contabilitate.

Exemplu: Societatea ALFA a cumpărat un utilaj la costul de 200.000.000 lei. Durata de viață utilă estimată este de 5 ani, iar metoda de amortizare utilizată este metoda liniară. Din punct de vedere fiscal este acceptată metoda accelerată. Cota de impozitare este de 16%.

(sume în mii lei)

	Fiscal		Contabil		Diferență
Anul	Valoare netă	Amortizare	Valoare netă	Amortizare	
1	200.000	100.000	200.000	40.000	60.000
2	100.000	25.000	160.000	40.000	(15.000)
3	75.000	25.000	120.000	40.000	(15.000)
4	50.000	25.000	80.000	40.000	(15.000)
5	25.000	25.000	40.000	40.000	(15.000)
Total		**200.000**		**200.000**	

Scanned with OKEN Scanner

Din tabelul de mai sus se poate observa că, datorită diferenței dintre cotele de amortizare, amortizarea fiscală a societății ALFA depășește amortizarea contabilă cu 60.000.000 lei în primul an, diferență care se resoarbe începând cu exercițiul al doilea. Este evident că recunoașterea fiscală a unei cheltuieli cu amortizarea mai mari reduce impozitul pe profit plătit în primul an. Impactul asupra impozitului exigibil se prezintă astfel:

(sume în mii lei)

Anul	Fiscal		Contabil		Diferență
	Amortizare	Diminuarea impozitului pe profit	Amortizare	Diminuarea impozitului pe profit	
1	100.000	16.000	40.000	6.400	9.600
2	25.000	4.000	40.000	6.400	(2.400)
3	25.000	4.000	40.000	6.400	(2.400)
4	25.000	4.000	40.000	6.400	(2.400)
5	25.000	4.000	40.000	6.400	(2.400)

Din tabelul de mai sus se observă că diferența între tratamentul contabil și cel fiscal a determinat reducerea impozitului exigibil cu 9.600.000 lei, adică 60.000.000 lei x 16% în primul an. Diferența rezultată în primul an începe să se resoarbă începând cu anul al doilea. Impozitele amânate reprezintă consecințe fiscale viitoare estimate ale tranzacțiilor și evenimentelor recunoscute în situațiile financiare curente și anterioare. Economia de impozit de 9.600.000 lei din primul an nu este o economie fiscală actuală, ci o datorie fiscală este amânată până la expirarea duratei de viață utile a activului.

De ce diferențele temporare generează active/datorii de impozit amânat?

Cadrul conceptual definește datoriile ca obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute, prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse, ce încorporează avantaje economice.

Impozitul pe profit este impus de o prevedere legală, deci o obligație pentru consecințele fiscale amânate rezultă în virtutea legii. Diferențele temporare ce dau naștere la datorii de impozit amânat vor deveni impozabile la realizarea sau decontarea activelor, respectiv datoriilor întreprinderii, determinând creșterea rezultatului impozabil și a impozitului exigibil. Datoriile

Scanned with OKEN Scanner

de impozit amânat rezultă din evenimentele trecute care generează diferențele temporare.

O altă caracteristică a datoriei este că obligația nu îi lasă posibilitatea întreprinderii să evite sacrificiul viitor. O întreprindere poate amâna reluarea diferențelor temporare prin amânarea evenimentelor care dau naștere acelor reluări, de exemplu, prin amânarea realizării activelor și decontării datoriilor. Afirmația că diferențele temporare nu vor determina niciodată creșterea impozitului contrazice logica bilanțului potrivit căreia activele vor fi realizate și datoriile decontate.

Activele sunt definite ca resurse controlate de întreprindere, ca rezultat al unor evenimente trecute, ce generează avantaje economice viitoare pentru întreprindere. Determinând reducerea rezultatului impozabil și a impozitului exigibil, diferențele temporare deductibile și creditul fiscal participă indirect la fluxurile nete viitoare. Dacă recuperearea pierderilor fiscale din profiturile trecute este permisă de lege, diferențele temporare deductibile rezultate determină direct creșterea fluxurilor nete.

Controlul activelor constă în faptul că o întreprindere are acces la resursele generatoare de avantaje economice viitoare și împiedică accesul altora la acestea. Ca urmare a prevederilor legale, o întreprindere are capacitatea de a obține avantajele economice viitoare din diferențele temporare deductibile și credit fiscal, deci deține controlul asupra acestora. În concluzie, dacă o întreprindere nu recunoaște impozitul amânat, atunci nu recunoaște un activ sau o datorie, ceea ce va conduce la distorsionarea poziției și a performanței financiare.

Activele și datoriile de impozit amânat nu afectează direct disponibilitățile. Impozitul amânat este recunoscut pentru toate diferențele temporare dar nu și pentru cele permanente. Întreprinderile trebuie să contabilizeze consecințele fiscale ale tranzacțiilor atunci când acestea sunt recunoscute în situațiile financiare. Se pornește de la premisa că recuperarea activelor și decontarea datoriilor au consecințe fiscale care nu pot fi evitate și care pot fi estimate fiabil.

Diferențele temporare apar atunci când valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii este diferită de valoarea atribuită de autoritatea fiscală elementului respectiv, în vederea impozitării.

Există două tipuri de diferențe temporare: **diferențe temporare impozabile** și **diferențe temporare deductibile**. O diferență temporară impo-

Scanned with OKEN Scanner

zabilă determină o creștere a impozitului exigibil în perioadele viitoare și dă naștere unei datorii de impozit amânat. O diferență temporară deductibilă determină diminuarea impozitului exigibil în perioadele viitoare și dă naștere unui activ (creanță) de impozit amânat.

O diferență temporară impozabilă rezultă atunci când:

- *valoarea contabilă a unui activ este mai mare decât baza fiscală; sau*
- *valoarea contabilă a unei datorii este mai mică decât baza fiscală.*

O diferență temporară deductibilă apare atunci când:

- *valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza fiscală; sau*
- *valoarea contabilă a unei datorii este mai mare decât baza fiscală.*

Valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii se obține prin aplicarea normelor contabile, în timp ce baza fiscală se determină prin aplicarea regulilor fiscale.

Baza fiscală a unui activ reprezintă valoarea ce va fi dedusă în scopuri fiscale din avantajele economice pe care le va genera întreprinderea atunci când recuperează valoarea contabilă a activului.

Dacă aceste avantaje economice nu sunt impozabile, baza fiscală a activului este egală cu valoarea sa contabilă.

■ **Baza fiscală a unui activ se determină astfel:**

Baza fiscală a unui activ	=	**Valoarea contabilă**	-	**Sume impozabile rezultate din recuperarea activului**	+	**Sume deductibile rezultate din utilizarea activului**

Exemplu: Pentru utilajul din exemplul de mai sus, presupunând că profitul contabil este de 100.000.000 lei în cei 5 ani de utilizare, determinarea rezultatului impozabil se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

(sume în mii lei)

Anul	1	2	3	4	5
Rezultatul contabil	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
+ Cheltuieli cu amortizarea (contab.)	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000
- Amortizarea fiscală	100.000	25.000	25.000	25.000	25.000
= Rezultat fiscal	40.000	115.000	115.000	115.000	115.000

Baza fiscală la sfârșitul primului an va fi determinată astfel:

Baza fiscală = Valoarea contabilă (160.000.000 lei) – Sume viitoare impozabile rezultate din recuperarea activului (amortizarea contabilă aferentă anilor 2,3,4 și 5, adică 160.000.000 lei) + Sume deductibile rezultate din utilizarea activului (amortizarea fiscală aferentă anilor 2,3,4,5, adică 100.000.000 lei) = 100.000.000 lei.

Valoarea contabilă a utilajului este de 160.000.000 lei.

Dacă valoarea contabilă > baza fiscală, rezultă că valoarea contabilă > valoarea contabilă – sume impozabile rezultate din recuperarea activului + sume deductibile rezultate din utilizarea activului, adică:

Sumele impozabile rezultate din recuperarea activului > sumele deductibile rezultate din utilizarea activului. Aceasta înseamnă că, în viitor, va avea loc o creștere a impozitului exigibil, deci suntem în cazul unei diferențe temporare impozabile pentru care recunoaștem o datorie de impozit amânat.

În cazul invers (valoarea contabilă < baza fiscală), sumele impozabile rezultate din recuperarea activului < sumele deductibile rezultate din utilizarea activului, deci vom asista la o reducere a impozitului exigibil și va trebui să recunoaștem o creanță de impozit amânat.

Baza fiscală a unui activ este suma ce va fi deductibilă fiscal din beneficiile economice viitoare ce vor fi obținute de întreprindere cu ocazia recuperării activului. Aceste avantaje pot lua forma încasărilor din cesiune sau a venitului câștigat din utilizarea activului. Consecințele fiscale sunt determinate pe seama realizării activului la valoarea contabilă. Deși, în realitate, întreprinderea realizează avantaje dincolo de valoarea contabilă, prin utilizare sau vânzare, IAS 12 nu solicită o estimare a avantajelor economice viitoare obținute cu ajutorul activului.

Doar consecințele fiscale **viitoare** sunt luate în considerare pentru determinarea bazei fiscale. Consecințele trecute sunt irelevante deoarece au fost deja reflectate la determinarea ratei curente.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Elemente	Baza fiscală	=	Valoare contabilă	-	Sume viitoare impozabile	+	Sume viitoare deductibile
Dobândă de primit (creanță) de 2.000.000 lei impozabilă la încasare	0	=	2.000.000		2.000.000 (la încasare)		0
Dividende de primit de 2.500.000 lei neimpozabile	2.500.000		2.500.000		0		0
Stocuri în bilanț în valoare de 10.000.000 lei deductibile la vânzare	10.000.000		10.000.000		10.000.000		10.000.000
Creanțe clienți în valoare de 5.000.000 lei (nu există provizion pentru depreciere)	5.000.000		5.000.000		0		0
Creanțe clienți în valoare brută de 5.000.000 lei, provizion pentru depreciere deductibil fiscal de 500.000 lei	4.500.000		4.500.000		0		0
Creanțe clienți în valoare brută de 5.000.000 lei cu un provizion de 500.000 lei nedeductibil fiscal	5.000.000		4.500.000		0		500.000
Împrumut acordat unei filiale de 10.000.000 lei	10.000.000		10.000.000		0		0
Cheltuieli de dezvoltare de 25.000.000 lei deductibile fiscal la momentul angajării amortizate pe 5 ani contabili	0		25.000.000		25.000.000		0
Echipament achiziționat cu 100.000.000 lei, valoare netă contabilă 70.000.000 lei, amortizare fiscală cumulată 40.000.000 lei	60.000.000		70.000.000		70.000.000		60.000.000
Teren achiziționat la un cost de 80.000.000 lei Câștigul impozabil la cesiune egal cu încasări din cesiune – cost	80.000.000		80.000.000		80.000.000		80.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Baza fiscală a unei datorii este valoarea sa contabilă diminuată cu orice sume ce vor fi deduse, în scopuri fiscale, în contul acestei datorii.

- **Baza fiscală a unei datorii se determină astfel:**

Baza fiscală	=	Valoarea contabilă	-	Sume deductibile rezultate din decontarea datoriei	+	Sume impozabile rezultate din decontarea datoriei

Exemplu:

Elemente	Baza fiscală	=	Valoare contabilă	-	Sume viitoare deductibile	+	Sume viitoare impozabile
Credit bancar de 3.000.000 lei	3.000.000		3.000.000		0		0
Provizion pentru garanţii acordate clienţilor de 6.000.000 lei, recunoscut fiscal la momentul efectuării cheltuielilor	0		6.000.0000		6.000.000		0
Împrumut în valută în valoare de 2.000 euro (curs la data contractării 1 euro = 40.000 lei, curs la 31.12.N 1euro = 39.000 lei). Câştigul din diferenţe de curs este impozabil la momentul realizării	80.000.000		78.000.000		0		2.000.000
Amenzi şi penalităţi de plătit de 5.000.000 lei, nedeductibile fiscal	5.000.000		5.000.000		0		0

- **În cazul veniturilor în avans, baza fiscală se determină astfel:**

Baza fiscală	=	Valoare contabilă	-	Venitul neimpozabil în perioadele viitoare

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Elemente	Baza fiscală	=	Valoare contabilă	-	Sume neimpozabile în perioadele viitoare
Chirie încasată în contul exercițiilor viitoare de 5.000.000 lei, recunoscută fiscal la momentul încasării	0		5.000.000		5.000.000*)

*) au fost impozitate la momentul încasării

■ Cazul elementelor care nu sunt reflectate în bilanț

Diferențe temporare impozabile sau deductibile pot rezulta din elemente care nu sunt recunoscute în bilanț. Când o tranzacție nu dă naștere unui activ sau unei datorii, dar afectează rezultatul impozabil pentru perioadele viitoare, baza fiscală este calculată având în vedere efectul asupra rezultatului impozabil în perioadele viitoare. În acest caz, valoarea contabilă a activului sau datoriei este 0.

Exemplu:

Elemente	Baza fiscală	=	Valoarea contabilă	-	Sume impozabile rezultate din recuperarea activului	+	Sume deductibile rezultate din utilizarea activului
Cheltuieli de cercetare de 100.000 u.m., amortizate din punct de vedere fiscal în 5 ani	100.000		0		0		100.000

Exercițiul 1

Se cunosc următoarele informații privind întreprinderea ALFA, la 31.12.N:

1. imobilizări corporale care au o valoare contabilă de 100.000 mii lei și o bază fiscală de 80.000 mii lei;

Scanned with OKEN Scanner

2. *plata unei chirii în avans în sumă de 50.000 mii lei, recunoscută fiscal la momentul plății;*
3. *rezerva legală constituită în sumă de 150.000 mii lei;*
4. *creanțe clienți cu valoare brută de 200.000 mii lei, pentru care s-a constituit un provizion pentru depreciere nedeductibil fiscal de 40.000 mii lei;*
5. *amenzi de plătit în sumă de 20.000 mii lei (nedeductibile fiscal);*
6. *dobânzi de plătit în sumă de 200.000 mii lei, recunoscute fiscal la momentul plății;*
7. *încasarea unei redevențe în valoare de 60.000 mii lei aferentă exercițiului următor și care este recunoscută fiscal la momentul imputării în contul de profit și pierdere.*

Valoarea diferențelor impozabile (DI) și a diferențelor deductibile (DD) este de:

a) DD = 260.000; DI = 50.000;

b) DD = 240.000; DI = 70.000;

c) DD = 0; DI = 310.000;

d) DD = 310.000; DI = 0;

e) DD = 330.000; DI = 200.000.

4.2. Active/Datorii de impozit amânat: recunoaștere și contabilizare

Efectul fiscal al tranzacțiilor implică recunoașterea de creanțe sau datorii de impozit amânat care se determină astfel:

Diferențe temporare impozabile x cota de impozitare = Datorii de impozit amânat.

Diferențe temporare deductibile sau pierderi fiscale neutilizate x cota de impozitare = Active de impozit amânat.

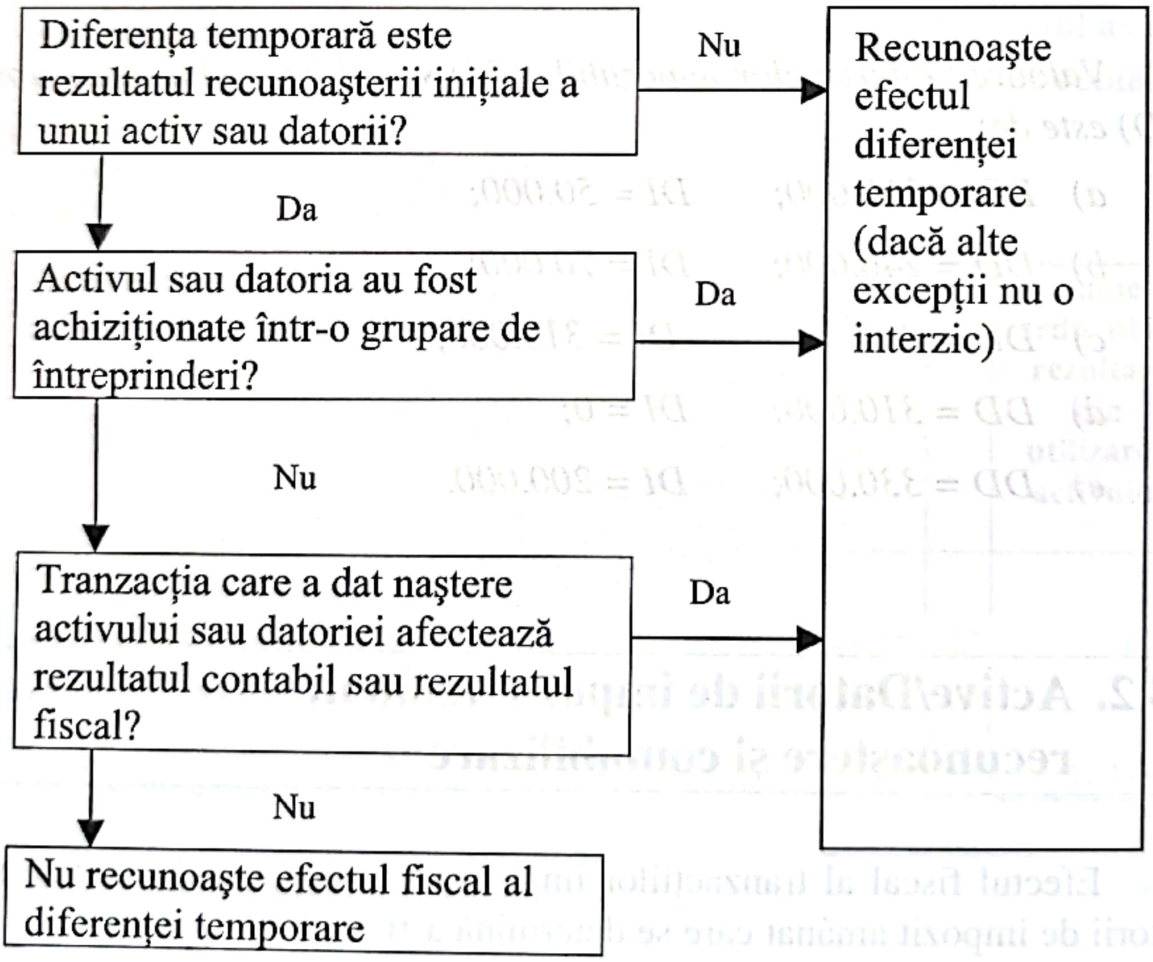
Scanned with OKEN Scanner

O datorie privind impozitul amânat trebuie să fie recunoscută pentru toate diferențele temporare impozabile, exceptând situația în care datoria de impozit amânat este generată de:

(i) fondul comercial; sau

(ii) contabilizarea inițială a unui activ sau a unei datorii, în cadrul unei tranzacții care nu este o grupare de întreprinderi și nu afectează nici rezultatul contabil, nici rezultatul fiscal la data tranzacției.

Pentru a doua excepție, vom urmări următorul arbore decizional:



De exemplu, pentru o imobilizare pentru care întreprinderea nu primește nici o deducere fiscală (pentru amortizarea acesteaia), baza fiscală este egală cu 0 (dacă întreprinderea recuperează activul prin utilizare). De

Scanned with OKEN Scanner

aceea, o diferență temporară impozabilă egală cu costul rezultă la recunoașterea inițială. IAS 12 nu permite recunoașterea unei datorii de impozit amânat în acest caz.

Exemplu: Societatea ALFA achiziționează, la 1.01.N, un utilaj la un cost de 100.000.000 lei. O parte din cheltuielile accesorii incluse în cost, în valoare de 40.000.000 lei, nu sunt deductibile. Echipamentul este amortizat fiscal și contabil în 4 ani (cota de amortizare 16%).

Anul	Baza contabilă	Baza fiscală	Diferențe temporare impozabile	Impozit amânat
N	100.000.000	60.000.000	40.000.000	-
N+1	75.000.000	45.000.000	30.000.000	-
N+2	50.000.000	30.000.000	20.000.000	-
N+3	25.000.000	15.000.000	10.000.000	-
N+4	0	0	0	-

Nu se recunoaște nici un impozit amânat pentru diferența temporară.

Ulterior recunoașterii inițiale, diferențe temporare adiționale pot rezulta pentru același activ sau datorie. Efectul fiscal al acestor diferențe temporare este recunoscut.

Exemplu: În cazul exemplului de mai sus, echipamentul este amortizat în 4 ani din punct de vedere contabil și în 3 ani din punct de vedere fiscal. Cota de impozit pe profit este de 16 %.

Anul	Baza contabilă	Baza fiscală	Diferențe temporare	Diferențe temporare nerecunoscute	Diferențe temporare recunoscute	Datorie de impozit amânat
N	100.000.000	60.000.000	40.000.000	40.000.000	0	-
N+1	75.000.000	40.000.000	35.000.000	30.000.000	5.000.000	800.000
N+2	50.000.000	20.000.000	30.000.000	20.000.000	10.000.000	1.600.000
N+3	25.000.000	0	25.000.000	10.000.000	15.000.000	2.400.000
N+4	0	0	0	0	0	0

Exemplu: Același utilaj este amortizat contabil și fiscal în 4 ani, dar la sfârșitul primului an este reevaluat la 120.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Anul	Baza contabilă	Baza fiscală	Diferențe temporare	Diferențe temporare nerecunoscute	Diferențe temporare recunoscute	Datorie de impozit amânat
N	100.000.000	60.000.000	40.000.000	40.000.000	0	-
N+1	120.000.000	45.000.000	75.000.000	30.000.000	45.000.000	7.200.000
N+2	80.000.000	30.000.000	50.000.000	20.000.000	30.000.000	4.800.000
N+3	40.000.000	15.000.000	25.000.000	10.000.000	15.000.000	2.400.000
N+4	0	0	0	0	0	0

Excepție de la excepția recunoașterii datoriei de impozit amânat – instrumente financiare compuse

Potrivit IAS 32 „Instrumente financiare: informare financiară și prezentare", emitentul unui instrument financiar ce conține atât un element de datorie, cât și unul de capitaluri proprii trebuie să le recunoască separat.

Ulterior recunoașterii inițiale componenta de capital propriu nu este reevaluată sau ajustată. Dacă opțiunea de conversie expiră sau datoria este stinsă, componenta de capital poate fi reclasificată la altă structură de capitaluri proprii, de obicei la „Rezultatul reportat" sau „Alte rezerve", dar niciodată un afectează contul de profit și pierdere.

Clasificarea instrumentelor influențează și modalitatea în care sunt prezentate plățile aferente acestora (dividende, dobânzi).

STUDIU DE CAZ

La 1.01.N, societatea ALFA emite 1.000 de obligațiuni convertibile la valoarea nominală de 20.000 lei, cu scadența la 31.12.N+9 și cupon plătibil anual de 10%. Obligațiunile sunt convertibile în acțiuni ordinare, raportul de conversie fiind de trei acțiuni pentru o obligațiune. Rata dobânzii pentru un împrumut echivalent pe 10 ani, fără opțiunea de conversie, este de 11%.

La recunoașterea inițială, încasările din emisiunea obligațiunilor convertibile vor fi separate în două componente: datoria aferentă împrumutului obligatar și opțiunea „call" pe acțiuni proprii. Valoarea componentei de datorie este determinată prin actualizarea fluxurilor viitoare de lichidități cu rata dobânzii aplicată pe piață instrumentelor de credit cu statut comparabil, dar fără opțiunea de conversie.

Scanned with OKEN Scanner

La 1.01.N. valoarea contabilă a împrumutului obligatar este alocată astfel:

Valoarea componentei de datorie	
Valoarea actualizată a dobânzilor cu rata de 11%	11.778.464
Valoarea actualizată a principalului datorat peste 10 ani cu 11%	7.043.690
Total componentă datorii	18.822.154
Valoarea opțiunii call emise	1.177.846
Total împrumut obligatar	20.000.000

După recunoașterea inițială, datoria financiară este evaluată la cost amortizat, potrivit prevederilor IAS 39.

(1) Anul	(2) Cost amortizat la începutul anului	(3)= 11% x(2) Cheltuiala cu dobânda	(4) Flux monetar	(5) = (2) + (3) - (4) Cost amortizat la sfârșitul anului
N	18.822.154	2.070.437	2.000.000	18.892.591
N+1	18.892.591	2.078.185	2.000.000	18.970.776
N+2	18.970.776	2.086.785	2.000.000	19.057.561
N+3	19.057.561	2.096.332	2.000.000	19.153.893
N+4	19.153.893	2.106.928	2.000.000	19.260.821
N+5	19.260.821	2.118.690	2.000.000	19.379.512
N+6	19.379.512	2.131.746	2.000.000	19.511.258
N+7	19.511.258	2.146.238	2.000.000	19.657.496
N+8	19.657.496	2.162.325	2.000.000	19.819.821
N+9	19.819.821	2.180.180	22.000.000	0

La contractarea împrumutului, ALFA efectuează următoarea înregistrare:

+A		+Cp;+D	
5121	=	%	20.000.000
Conturi la bănci în lei		Opțiune pe acțiunile proprii emisă	1.177.846
		161	18.822.154
		Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	

Pentru dobânda aferentă exercițiului N, ALFA înregistrează:

+Ch		+D	
666	=	168	2.070.437*)
Cheltuieli cu dobânziile		Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate	

*) din coloana 3 din tabelul de mai sus

– plata dobânzii:

-D		-A	
168	=	5121	2.000.000*)
Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate		Conturi la bănci	

*) coloana 4 din tabelul de mai sus

La 31.12.N+9, împrumutul este rambursat. Dacă opțiunea de conversie expiră neutilizată, ALFA înregistează decontarea astfel:

-D,-D		-A	
%	=	5121	20.000.000
168		Conturi la bănci	1.177.146
Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate			
161			18.122.854
Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni			

iar în capitalurile proprii suma înregistrată la opțiunea „call" este virată la rezerve:

-Cp		+Cp	
Opțiune pe acțiunile proprii emisă	=	106	1.177.146
		Alte rezerve	

Scanned with OKEN Scanner

Presupunem că, la 31.12.N+3, deținătorii a 100 de obligațiuni își exercită opțiunea de conversie. Valoarea nominală a unei acțiuni este de 1.000 lei. În acest caz, înregistrările efectuate de ALFA sunt:

-D;-D			+Cp;+Cp	
1.915.389	%	=	%	1.915.389
33.174	168 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate		1012 Capital social subscris și vărsat	300.000
1.882.215	161 Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni		1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni	1.615.389

-Cp		+Cp	
Opțiune pe acțiunile proprii emisă	=	106 Alte rezerve	33.174

Componenta de datorie rămasă este evaluată la cost amortizat:

Anul	Cost amortizat la începutul anului	Cheltuiala cu dobânda	Flux monetar	Cost amortizat la sfârșitul anului
N+4	17.238.504	1.896.235	1.800.000	17.334.739
N+5	17.334.739	1.906.821	1.800.000	17.441.560
N+6	17.441.560	1.918.572	1.800.000	17.560.132
N+7	17.560.132	1.931.615	1.800.000	17.691.747
N+8	17.691.747	1.946.092	1.800.000	17.837.839
N+9	17.837.839	1.962.162	19.800.000	0

Dacă dobânda deductibilă fiscal este reprezentată de fluxul monetar (calculat pe seama ratei de 10%), iar cea înregistrată contabil este determinată la rata de 11%, cheltuiala contabilă va fi mai mare decât dobânda plătită, iar diferența nu este deductibilă fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

La recunoașterea inițială, baza fiscală a componentei de datorie a unui instrument compus este egală cu suma componentei de datorie și capitaluri proprii (valoarea împrumutului obligatar). Recunoașterea separată a componentei de capitaluri proprii generează o diferență temporară impozabilă, potrivit IAS 12, ce determină ajustarea valorii contabile inițiale a componentei de capitaluri proprii.

Data	Baza contabilă	Baza fiscală	Diferența temporară impozabilă	Datorie de impozit amânat
1.01. N	18.822.154	20.000.000	1.177.846	188.455,36
31.12.N	18.892.591	20.000.000	1.107.409	177.185,44
31.12.N+1	18.970.776	20.000.000	1.029.224	164.675,84
31.12.N+2	19.057.561	20.000.000	942.439	150.790,24
31.12.N+3	19.153.893	20.000.000	846.107	135.377,12
31.12.N+4	19.260.821	20.000.000	739.179	118.268,64
31.12.N+5	19.379.512	20.000.000	620.488	99.278,08
31.12.N+6	19.511.258	20.000.000	488.742	78.198,72
31.12.N+7	19.657.496	20.000.000	342.504	54.800,64
31.12.N+8	19.819.821	20.000.000	180.179	28.828,64
31.12.N+9	20.000.000	20.000.000	0	0

Înregistrările contabile efectuate pentru impozitele amânate sunt:

La 1.01.N:

-Cp		+D	
Opțiune pe acțiunile proprii emisă	=	4412 Impozitul pe profit amânat	188.455,36

La 31.12.N:

-D		+V	
4412 Impozitul pe profit amânat	=	792 Venituri din impozitul pe profit amânat	11.269,92

La 31.12.N+1:

-D		+V	
4412	=	792	12.509,6
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

La 31.12.N+2:

-D		+V	
4412	=	792	13.885,6
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

La 31.12.N+3:

-D		+V	
4412	=	792	15.413,12
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

La 31.12.N+4:

-D		+V	
4412	=	792	17.108,48
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

La 31.12.N+5:

-D		+V	
4412	=	792	18.990,56
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

Scanned with OKEN Scanner

La 31.12.N+6:

-D		+V	
4412	=	792	21.079,36
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

La 31.12.N+7:

-D		+V	
4412	=	792	23.398,08
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

La 31.12.N+8:

-D		+V	
4412	=	792	25.972
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

La 31.12.N+9:

-D		+V	
4412	=	792	28.828,64
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

Un activ de impozit amânat trebuie să fie recunoscut pentru toate diferențele temporare deductibile, în limita în care este probabil ca un beneficiu impozabil, asupra căruia vor putea să fie imputate aceste diferențe temporare deductibile, să fie disponibil.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: La 31.12.N, întreprinderea ALFA are creanțe clienți în valoare brută de 150.000 mii lei pentru care s-a constituit un provizion pentru depreciere de 20.000 mii lei. Provizionul nu este deductibil fiscal.

Baza fiscală a activului = Valoarea contabilă – Sume impozabile în viitor + Sume deductibile în viitor.

Valoarea contabilă = 150.000 – 20.000 = 130.000 mii lei.

Nu există sume impozabile în viitor, iar sumele deductibile sunt reprezentate de venitul din reluarea provizionului pentru depreciere.

Deci, baza fiscală a creanței este:

Baza fiscală = 130.000 – 0 + 20.000 = 150.000 mii lei.

Se constată o diferență temporară deductibilă ce determină recunoașterea unui activ de impozit amânat.

O creanță pentru impozitul amânat trebuie recunoscută pentru toate diferențele deductibile, în limita în care este probabil că profitul impozabil va fi disponibil și față de care diferența temporară deductibilă poate fi utilizată.

Profitul impozabil poate rezulta din următoarele surse:

(a) reluarea unor diferențe temporare impozabile aferente aceleiași entități și autorități fiscale.

Aceste diferențe trebuie să se resoarbă în aceeași perioadă cu reluarea diferențelor deductibile sau în perioade în care pierderile fiscale sunt reportate sau transferate într-o perioadă anterioară.

(b) profituri viitoare impozabile (dacă sunt insuficiente diferențele temporare impozabile, întreprinderea poate recunoaște un activ de impozit amânat, doar dacă există suficient profit impozabil, altul decât cel rezultat din reluarea diferențelor impozabile).

(c) oportunități de planificare fiscală ce sunt valorificate pentru a gestiona profitul impozabil, astfel încât pierderile fiscale să nu expire neutilizate. Aceste oportunități sunt analizate în aprecierea recunoașterii unui activ de impozit amânat dacă managementul are capacitatea de a le implementa și nu trebuie utilizate pentru reducerea unei datorii de impozit amânat.

O întreprindere poate recunoaște un activ de impozit amânat pentru pierderi fiscale neutilizate, dacă este disponibil suficient profit impozabil

Scanned with OKEN Scanner

pentru utilizarea acestora. Întreprinderea trebuie să aibă în vedere și perioada pentru care recuperarea pierderilor este permisă.

Exemplu: Întreprinderea ALFA a obținut pierderi fiscale în ultimii ani, motiv pentru care nu a recunoscut activ de impozit amânat pentru pierderi fiscale neutilizate. Managementul a introdus o nouă linie de producție, dar se așteaptă că va mai obține pierderi încă 2 ani înainte de a deveni profitabilă. Pierderile fiscale expiră în 5 ani dacă nu sunt utilizate. Întreprinderea dispune de un magazin cu o valoare justă mai mare decât valoarea contabilă, ca urmare a creșterii prețurilor pe piața imobiliarelor și pe care intenționează să-l vândă pentru a evita expirarea pierderilor fiscale. Magazinul nu este activ de bază pentru ALFA. Managementul nu trebuie să recunoască activul de impozit amânat. Operațiile de bază desfășurate de ALFA generează piereri și vor mai genera încă 2 ani. Introducerea noii linii de producție trebuie tratată cu precauție. Produsul este nou, nu există un istoric al profiturilor obținute iar managementul nu a putut obține profit din operațiile existente. Planurile de vânzare a magazinului nu sunt avansate sau definitivate, deci nu pot fi luate în considerare în recunoașterea activului de impozit amânat.

Exercițiul 2

Managementul societății ALFA își manifestă intenția de a achiziționa din lichiditățile obținute în urma unei vânzări recente o întreprindere care va genera profituri impozabile substanțiale. Poate recunoaște activul de impozit amânat în acest caz?

Exercițiul 3

Timp de 6 ani, societatea BETA a obținut pierderi, motiv pentru care nu a recunoscut un activ de impozit amânat de 10.000.000 lei. În ultimii 2 ani, BETA a obținut profit iar în prima jumătate a anului curent a urmat aceeași tendință. Managementul societății BETA dorește să recunoască un activ de impozit amânat de 2.000.000 lei pentru anul curent și consideră că revizuirea rezultatelor viitoare trebuie să se limiteze la anul curent dincolo de care ar fi imprudent să facă astfel de estimări, dată fiind istoria pierderilor. Este posibil acest lucru?

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 4

Întreprinderea BETA are pierderi fiscale neutilizate de 10.000.000 lei. În timpul exercițiului N, managementul a achiziționat filiala B, din tranzacție rezultând un fond comercial 12.000.000 lei. Fondul comercial nu este deductibil fiscal. BETA nu a recunoscut impozit amânat pentru fondul comercial (ca urmare a excepției prevazute de IAS 12). Anterior, managementul nu a recunoscut o creanță de impozit amânat deoarece nu era probabil că vor exista profituri fiscale viitoare pentru a resorbi pierderile fiscale. Poate managementul să recunoască creanța de impozit amânat pe considerentul că există diferențe temporare impozabile, rezultate din fondul comercial, nerecunoscute?

STUDIU DE CAZ

La 1.01.N, societatea ALFA achiziționează un utilaj la un cost de 120.000.000 lei, amortizabil în 4 ani accelerat din punct de vedere fiscal și liniar din punct de vedere contabil. Cota de impozitare este de 16%. La 31.12.N, ALFA constituie un provizion pentru garanții, nedeductibil fiscal, în valoare de 40.000.000 lei. În exercițiul N+1, ALFA realizează cheltuielile în perioada de garanție și reia provizionul la venituri.

Determinarea bazei fiscale pentru utilaj se face astfel:

Data	Baza fiscală	=	Valoare contabilă	-	Sume viitoare impozabile	+	Sume viitoare deductibile
1.01.N	120.000.000		120.000.000		120.000.000		120.000.000
31.12.N	60.000.000		90.000.000		90.000.000		60.000.000
31.12.N+1	40.000.000		60.000.000		60.000.000		40.000.000
31.12.N+2	20.000.000		30.000.000		30.000.000		20.000.000
31.12.N+3	0		0		0		0

Scanned with OKEN Scanner

Data	Valoare contabilă	Baza fiscală	Diferențe temporare impozabile	Diferențe temporare deductibile
1.01.N	120.000.000	120.000.000	-	-
31.12.N	90.000.000	60.000.000	30.000.000	-
31.12.N+1	60.000.000	40.000.000	20.000.000	-
31.12.N+2	30.000.000	20.000.000	10.000.000	-
31.12.N+3	0	0	0	-

Reluarea diferențelor temporare impozabile	N	N+1	N+2	N+3
Sold inițial	0	30.000.000	20.000.000	10.000.000
Constituiri	30.000.000	0	0	0
Reluare	0	10.000.000	10.000.000	10.000.000
Sold final	30.000.000	20.000.000	10.000.000	0

Pentru provizionul nedeductibil fiscal, situația se prezintă astfel:

Data	Valoare contabilă	Baza fiscală	Diferențe temporare impozabile	Diferențe temporare deductibile
31.12.N	40.000.000	0	-	40.000.000
31.12.N+1	0	0	-	-

Diferențele temporare deductibile rezultate din provizionul pentru garanții se vor relua în întregime în exercițiul N+1, când se vor resorbi și 10.000.000 lei din diferența temporară impozabilă aferentă utilajului. Societatea ALFA poate recunoaște un activ de impozit amânat pentru 10.000.000 lei, iar pentru diferența pâna la 40.000.000 lei trebuie evaluată capacitatea de a genera profit impozabil în exercițiul N+1.

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

La 1.01.N, societatea ALFA primește o subvenție pentru investiții în valoare de 30.000.000 lei, neimpozabilă, pentru achiziționarea unui echipament cu un cost de 100.000.000 lei, amortizat liniar în 5 ani.

Opțiunea 1: ALFA utilizează prima metodă prevăzută de IAS 20 pentru contabilizarea subvenției pentru investiții:

La 1.01.N:

Element	Baza contabilă	Baza fiscală	Diferență temporară
Echipament	100.000.000	100.000.000	0
Subvenție pentru investiție	30.000.000	0	30.000.000 - deductibilă

Valoare contabilă	30.000.000	(valoare contabilă)
Venituri neimpozabile în perioadele următoare	30.000.000	Veniturile din reluarea subvenției nu vor fi impozabile
Baza fiscală		0

Data	Baza contabilă	Baza fiscală	Diferențe temporare deductibile	Impozit amânat
1.01.N	30.000.000	0	30.000.000	-
31.12.N	24.000.000	0	24.000.000	-
31.12.N+1	18.000.000	0	18.000.000	-
31.12.N+2	12.000.000	0	12.000.000	-
31.12.N+3	6.000.000	0	6.000.000	-
31.12.N+4	0	0	0	-

Deși rezultă o diferență temporară deductibilă, nu este înregistrată o creanță de impozit amânat deoarece aceasta rezultă din recunoașterea inițială a unei datorii care nu afectează nici rezultatul contabil nici rezultatul fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările efectuate de ALFA sunt următoarele:

La 1.01. N:

– achiziția echipamentului:

+A; +A		+D	
%	=	404	119.000.000
213 Echipamente tehnologice		Furnizori de imobilizări	100.000.000
4426 TVA deductibilă			19.000.000

– încasarea subvenției pentru investiții:

+A		+D	
5121 Conturi la bănci în lei	=	131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	30.000.000

– plata furnizorului de imobilizări:

-D		-A	
404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	119.000.000

La 31.12.N:

– amortizarea echipamentului:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	160.000

– virarea cotei de venituri în avans la veniturile din subvenții pentru investiții din contul de profit și pierdere:

-D		+V	
131 Venituri în avans/subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	6.000.000

– nu se efectuează nici o înregistrare pentru impozitul amânat

Scanned with OKEN Scanner

Opțiunea 2: ALFA utilizează a doua metodă prevăzută de IAS 20 pentru contabilizarea subvenției.

La 1.01.N:

Pentru echipament, baza fiscală și diferențele temporare se determină astfel:

Valoare contabilă	70.000.000	(valoare contabilă)
Sume viitoare impozabile	70.000.000	
Sume viitoare deductibile	100.000.000	
Baza fiscală		100.000.000

Data	Baza contabilă	Baza fiscală	Diferențe temporare deductibile	Impozit amânat
1.01.N	70.000.000	100.000.000	30.000.000	-
31.12.N	56.000.000	80.000.000	24.000.000	-
31.12.N+1	42.000.000	60.000.000	18.000.000	-
31.12.N+2	28.000.000	40.000.000	12.000.000	-
31.12.N+3	14.000.000	20.000.000	6.000.000	-
31.12.N+4	0	0		

Înregistrările efectuate în exercițiul N, dacă utilizăm a doua metodă prescrisă de IAS 20, vor fi:

La 1.01. N:

– achiziția echipamentului:

+A; +A		+D	
%	=	404	119.000.000
213 Echipamente tehnologice		Furnizori de imobilizări	100.000.000
4426 TVA deductibilă			19.000.000

– încasarea subvenției pentru investiții:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	213 Echipamente tehnologice	30.000.000

Scanned with OKEN Scanner

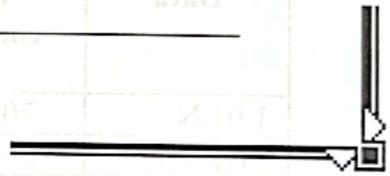
– plata furnizorului de imobilizări:

-D		-A	
404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	119.000.000

La 31.12.N:

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor etc.	14.000.000



Exercițiul 5

Întreprinderea achiziționează un echipament tehnologic la începutul exercițiului N, la costul de 100.000 mii lei și constituie un provizion pentru dezafectarea acestuia în valoare de 20.000 mii lei. Potrivit IAS 16, valoarea provizionului va fi inclusă în costul activului. Presupunem că acest provizion nu este deductibil fiscal.

Care va fi raționamentul corect privind recunoașterea diferențelor temporare?

Activele (creanțele) și datoriile de impozit amânat se determină prin aplicarea la diferențele temporare a cotelor de impozit ce se așteaptă a fi aplicate în perioadele în care activul va fi realizat sau datoria va fi decontată.

Evaluarea datoriei și a activului de impozit amânat reflectă consecințele fiscale care vor rezulta din modalitatea în care managementul se așteaptă să recupereze un activ sau să deconteze o datorie.

Exemplu: Societatea ALFA achiziționează o clădire, la 1.01.N, pentru 300.000.000 lei. Clădirea este amortizată contabil în 30 de ani. Amortizarea nu este deductibilă fiscal. Câștigul din vânzarea clădirii

Scanned with OKEN Scanner

peste cost este impozabil cu 10%. La 31.12.N, întreprinderea reevaluează clădirea la 320.000.000 lei. Cota de impozitare este de 16%.

La 1.01.N, data achiziției, baza fiscală și diferența temporară se determină astfel:

Valoare contabilă	300.000.000	
Sume viitoare impozabile	(300.000.000)	
Sume viitoare deductibile	0	Amortizarea nu este deductibilă
Baza fiscală		0
Valoare contabilă		300.000.000
Diferență temporară impozabilă		300.000.000

Deoarece diferența temporară rezultă din recunoașterea inițială a unui activ, nu se înregistrează o datorie de impozit amânat.

La 31.12.N (valoarea contabilă a activului este recuperată prin utilizare), situația se prezintă astfel:

Valoare contabilă	320.000.000	(valoare reevaluată)
Sume viitoare impozabile	320.000.000	
Sume viitoare deductibile	0	Amortizarea nu este deductibilă
Baza fiscală		0
Valoarea contabilă		320.000.000
Diferențe temporare impozabile		320.000.000

Diferențe temporare impozabile		Cota de impozitare	Datorie de impozit amânat
Recunoașterea inițială*	290.000.000 (300.000.000 - 10.000.000)	-	-
Valoare reevaluată**	30.000.000	16%	4.800.000
	320.000.000		4.800.000

*) diferența temporară rezultă din recunoașterea inițială a activului și nu va fi înregistrată o datorie de impozit amânat.

**) diferența temporară rezultă din reevaluarea clădirii.

Scanned with OKEN Scanner

La 31.12.N (Valoarea contabilă este recuperată prin vânzare), raționamentul va fi următorul:
Presupunem că întreprinderea a semnat un angajament să vândă clădirea până la sfârșitul anului N.

Valoarea contabilă	320.000.000	(valoarea reevaluată)
Sume viitoare impozabile	(320.000.000)	
Sume viitoare deductibile	300.000.000	Costul inițial este deductibil la vânzare
Baza fiscală		300.000.000
Valoare contabilă		320.000.000
Diferențe temporare impozabile		20.000.000

Diferențe temporare impozabile		Cota de impozitare	Datorie de impozit amânat
Încasări peste cost*	20.000.000	10%	2.000.000

* Diferența temporară din vânzare care este impozitată cu rata de 10%.

Exemplu: Societatea BETA achiziționează, la 1.01.N, un utilaj la un cost de 100.000.000 lei. La 31.12. N, BETA reevaluează utilajul la 150.000.000 lei. Durata de amortizare contabilă este de 5 ani, iar cea fiscală de 4 ani. Dacă utilajul este vândut la un preț mai mare decât costul, amortizarea fiscală cumulată de 25.000.000 lei va fi nedeductibilă, dar câștigul din cesiune nu este impozabil. Cota de impozitare este de 16%.

Datoria/creanța de impozit amânat ce trebuie recunoscută, la 31.12.N, dacă:

(a) utilajul va fi utilizat:

La 31.12.N:

Valoare contabilă	150.000.000	(valoare reevaluată)
Sume viitoare impozabile	150.000.000	
Sume viitoare deductibile	75.000.000	Amortizarea deductibilă
Baza fiscală		75.000.000
Valoarea contabilă		150.000.000
Diferențe temporare impozabile		75.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Este recunoscută o datorie de impozit amânat de 75.000.000 x 16% = 12.000.000 lei.

(b) utilajul va fi vândut:

La 31.12.N (Valoarea contabilă este recuperată prin vânzare):

Valoarea contabilă	150.000.000	(valoarea reevaluată)
Sume viitoare impozabile	(150.000.000)	
Sume viitoare deductibile	75.000.000	Costul inițial este deductibil la vânzare
Baza fiscală		75.000.000
Valoare contabilă		150.000.000
Diferențe temporare impozabile		75.000.000

Diferențe temporare impozabile		**Cota de impozitare**	**Datorie de impozit amânat**
Încasări peste cost	50.000.000	0%	0
Amortizarea fiscală cumulată	25.000.000	16%	4.000.000

Exemplu: În cazul exemplului de mai sus, amortizarea este nedeductibilă iar încasările din vânzare vor fi impozitate la 10%, după un cost ajustat la inflație cu un indice de 110%. Datoria/creanța de impozit amânat ce trebuie recunoscută la 31.12.N, dacă:

(a) utilajul va fi utilizat:

La 31.12.N:

Valoare contabilă	150.000.000	(valoare reevaluată)
Sume viitoare impozabile	150.000.000	
Sume viitoare deductibile	75.000.000	Amortizarea deductibilă
Baza fiscală		75.000.000
Valoarea contabilă		150.000.000
Diferențe temporare impozabile		75.000.000

Este recunoscută o datorie de impozit amânat de 75.000.000 x 16% = 12.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

(b) utilajul va fi vândut:

La 31.12.N (Valoarea contabilă este recuperată prin vânzare):

Valoarea contabilă	150.000.000	(valoarea reevaluată)
Sume viitoare impozabile	(150.000.000)	
Sume viitoare deductibile	85.000.000	Costul inițial este deductibil la vânzare
Baza fiscală		85.000.000
Valoare contabilă		150.000.000
Diferențe temporare impozabile		65.000.000

Diferențe temporare impozabile		Cota de impozitare	Datorie de impozit amânat
Încasări peste cost	40.000.000	10%	4.000.000
Amortizarea fiscală cumulată	25.000.000	16%	4.000.000

Exemplu: La 1.01.N, societatea BETA achiziționează un teren în valoare de 100.000.000 lei. La 31.12.N+1, terenul este reevaluat la 120.000.000 lei. Câștigul din cesiune este impozabil. Cota de impozitare este de 16% și 10% pentru câștigul din cesiune.

Indiferent de intenția lui BETA, datoria sau creanța de impozit amânat care apare din reevaluarea unui activ neamortizabil trebuie evaluate pe baza consecințelor fiscale ce rezultă din recuperarea valorii contabile a activului prin vânzarea lui[1].

Dacă reglementările fiscale prevăd cote diferite pentru valoarea impozabilă rezultată din vânzarea activului și cea din utilizarea activului, în evaluarea impozitului amânat se utilizează prima.

[1] SIC 21 Impozitul pe profit – Recuperarea activelor neamortizabile reevaluate.

Scanned with OKEN Scanner

La 1.01.N:

Valoare contabilă	100.000.000	(costul de achiziție)
Sume viitoare impozabile	(100.000.000)	
Sume viitoare deductibile	100.000.000	
Baza fiscală		100.000.000
Valoare contabilă		100.000.000
Diferență temporară impozabilă		0

La 31.12.N+1:

Valoare contabilă	120.000.000	(valoare reevaluată)
Sume viitoare impozabile	120.000.000	
Sume viitoare deductibile	100.000.000	
Baza fiscală		100.000.000
Valoarea contabilă		120.000.000
Diferențe temporare impozabile		20.000.000

Diferențe temporare impozabile		Cota de impozitare	Datorie de impozit amânat
Valoare reevaluată	20.000.000	10%	2.000.000

Exercițiul 6

La 1.01.N, societatea ALFA achiziționează un echipament al cărui cost este de 100.000.000 lei pentru a-l utiliza de-a lungul duratei utile de viață de 5 ani și apoi să îl cedeze cu o valoare reziduală 0. Cota de impozitare este de 16%. Amortizarea activului nu este deductibilă fiscal. La cedare, câștigul din cesiune nu este impozabil, pierderea din cesiune nu este deductibilă. Ce datorii/creanțe de impozit amânat recunoaște ALFA în cei 5 ani de utilizare a activului?

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul amânat trebuie să fie contabilizat la venituri sau la cheltuieli și inclus în rezultatul exercițiului, exceptând situația în care impozitul este generat de:

(i) fie de o tranzacție sau de un eveniment care este contabilizat(ă) direct în capitalurile proprii, în același exercițiu sau într-un exercițiu diferit;

(ii) fie în contextul unei grupări de întreprinderi.

Pentru contabilizarea activelor și a datoriilor de impozit amânat, se utilizează următoarele conturi (prevăzute în planul de conturi din OMF 94/2001):

4412 – Impozitul pe profit amânat;

6912 – Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat;

792 – Venituri din impozitul pe profit amânat.

STUDIU DE CAZ

Se cunosc următoarele informații privind societatea ALFA, la 31.12.N (în mii lei):

Informații	Valoare contabilă
Imobilizări corporale (1)	900.000
Creanțe clienți (2)	250.000
Dobânzi de încasat (3)	50.000
Dividende de încasat (4)	60.000
Dobânzi de plată (3)	145.000
Provizion pentru garanții acordate clienților (5)	45.000
Provizion pentru dezafectarea unei clădiri (6)	20.000
Cheltuieli de dezvoltare (7)	25.000
Împrumut în valută (8)	120.000
Echipamente finanțate prin contracte de leasing financiar (9)	250.000
Datorii din contracte de leasing financiar (9)	270.000
Amenzi de plătit (10)	10.000

(1) Baza fiscală pentru imobilizările corporale este de 800.000 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

(2) Creanțele clienți au o valoare brută de 280.000 mii lei și există un provizion pentru depreciere constituit de 30.000 mii lei (nedeductibil fiscal).

(3) Dobânzile sunt recunoscute fiscal în exercițiul în care vor fi încasate/plătite.

(4) Dividendele de încasat nu sunt impozabile;

(5) Provizionul pentru garanții acordate clienților nu este deductibil fiscal.

(6) Provizionul pentru dezafectarea clădirii a fost capitalizat, conform IAS 16, la momentul recunoașterii inițiale a acesteia și nu este deductibil fiscal.

(7) Cheltuielile de dezvoltare sunt deductibile fiscal la momentul angajării și amortizate pe 5 ani contabil.

(8) Împrumut în valută în valoare de 3.000 euro (curs la data contractării: 1 euro =44.000 lei, la 31.12.N: 1euro = 40.000 lei). Câștigul din diferențe de curs este impozabil la momentul realizării.

(9) În conformitate cu IAS 17, s-au înregistrat cheltuieli cu dobânzile de 45.250 mii lei și cheltuieli cu amortizarea de 50.000 mii lei. Redevența anuală de 75.000 mii lei nu a fost plătită până la sfârșitul exercițiului N. Din punct de vedere fiscal, contractul este considerat leasing operațional.

(10) Amenzile nu sunt deductibile fiscal.

Presupunem că în bilanțul de deschidere al exercițiului N există o datorie de impozit amânat de 16.000 mii lei.

Active și datorii	Valoare contabilă	Bază fiscală	Diferență temporară	
			impozabilă	deductibilă
Imobilizări corporale	900.000	790.000	110.000*)	-
Creanțe clienți	250.000	280.000	-	30.000
Dobânzi de încasat	50.000	0	50.000	-
Dividende de încasat	60.000	60.000	-	-
Dobânzi de plată	60.000	0		60.000
Provizion pentru garanții acordate clienților	45.000	0	-	45.000

Active și datorii	Valoare contabilă	Bază fiscală	Diferență temporară	
			impozabilă	deductibilă
Provizion pentru dezafectarea unei clădiri	20.000	0	-	20.000**)
Cheltuieli de dezvoltare	25.000	0	25.000	-
Împrumut în valută	120.000	132.000	12.000	-
Echipamente finanțate prin contracte de leasing financiar	250.000	0	250.000**)	0
Datorii din contracte de leasing financiar	270.000	0	-	270.000 *)
Amenzi de plătit	10.000	10.000	-	-
Total	-	-	437.000	405.000

*) din care 10.000 nu generează recunoașterea unei datorii de impozit amânat.
**) nu se recunoaște o datorie sau creanță de impozit amânat deoarece este legată de recunoașterea inițială a unui activ care nu are incidență nici asupra rezultatului contabil și nici a rezultatului fiscal.

Datoria de impozit amânat la 31.12.N = 187.000 x 16% = 29.920 mii lei.

Datoria de impozit amânat ce trebuie înregistrat în numele exercițiului N = 29.920 – 16.000 = 13.920 mii lei. Aceasta se contabilizează astfel:

+Ch		+D	
6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	=	4412 Impozitul pe profit amânat	13.920

Activul de impozit amânat la 31.12.N. = 54.000 x 16% = 8.640 mii lei. Acesta se va înregistra astfel:

+A		+V	
4412 Impozitul pe profit amânat	=	792 Venituri din impozitul pe profit amânat	8.640

Creanțele și datoriile privind impozitul amânat nu trebuie să fie actualizate. Realizarea unei actualizări credibile a creanțelor și a datoriilor impune

programarea detaliată a reluării fiecărei diferențe temporare. În multe situații, o astfel de programare este foarte complexă sau chiar imposibilă.

Permiterea actualizării ar avea ca rezultat creanțe și datorii care nu ar putea fi comparate între întreprinderi. Din acest motiv, IAS 12 nu impune și nici nu permite actualizarea creanțelor și a datoriilor de impozit amânat.

La fiecare dată a bilanțului, întreprinderea reevaluează creanțele nerecunoscute privind impozitul amânat. Se va recunoaște o creanță privind impozitul amânat nerecunoascută anterior în măsura în care a devenit probabil că profitul impozabil viitor va permite recuperarea creanței privind impozitul amânat.

De exemplu, o îmbunătățire a condițiilor comerciale poate mări probabilitatea ca întreprinderea să fie capabilă să genereze în viitor suficient profit impozabil pentru a putea permite creanței privind impozitul amânat să îndeplinească toate criteriile de recunoaștere.

Referențialul contabil internațional permite ca anumite active să fie reevaluate. În unele țări, reevaluarea activelor nu afectează rezultatul fiscal al perioadei și, în consecință, baza fiscală a activului nu se ajustează. Și totuși, recuperarea valorii contabile a activului va avea ca rezultat generarea de sume impozabile în viitor iar suma ce va fi deductibilă în scopuri fiscale nu va coincide cu valoarea acestor beneficii economice.

Diferența dintre valoarea contabilă a activului reevaluat și baza sa fiscală reprezintă o diferență temporară care dă naștere unui activ sau unei datorii de impozit amânat. Acest activ sau datorie de impozit amânat se impută direct asupra capitalurilor proprii.

Exemplu: Despre o categorie de utilaje se cunosc următoarele informații (în mii lei):

Informații	Valoarea contabilă	Baza fiscală
Valoarea la 1.01.N	250.000	180.000
(-)Amortizarea anului N	(25.000)	(40.000)
(=)Valoarea la 31.12.N	225.000	140.000

La 31.12.N, întreprinderea a reevaluat utilajele, valoarea reevaluată fiind de 300.000 mii lei. Din punct de vedere fiscal, reevaluarea nu este recunoscută. Cota de impozit pe profit este de 16%. La începutul exercițiului N exista un pasiv de impozit amânat de (250.000 – 180.000) x 16% = 11.200 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

La 31.12.N:

Valoarea contabilă a utilajelor	300.000
Baza fiscală a utilajelor	140.000
Diferență temporară impozabilă	160.000

Pasivul de impozit amânat = 160.000 x 16% = 25.600 mii lei.

Pasivul de impozit amânat aferent exercițiului N = 25.600 – 11.200 = 14.400 mii lei

Acesta se va înregistra astfel:

- pe seama capitalurilor proprii: (300.000 – 225.000) x 16% = 12.000 mii lei;
- pe seama cheltuielilor: (40.000 – 25.000) x 16% = 2.400 mii lei.

-Cp; +Ch		+D	
%	=	4412	14.400
105		Impozitul pe profit amânat	12.000
Rezerve din reevaluare			
6912			2.400
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat			

Exemplu: Întreprinderea ALFA a achiziționat la începutul exercițiului N, un echipament tehnologic la costul de 100.000 u.m. și a constituit un provizion pentru dezafectarea acestuia de 20.000 u.m., nedeductibil fiscal. Conform IAS 16, ALFA a inclus provizionul în costul activului.

Durata de utilitate a fost estimată la 5 ani. Pentru calculul amortizării contabile se utilizează metoda degresivă (coeficientul de degresie este 1,5), iar pentru cea fiscală se utilizează metoda liniară. La sfârșitul exercițiului N+2, întreprinderea reestimează durata de utilizare la 7 ani. Schimbarea de estimare nu este recunoscută fiscal.

În exercițiul N:

- cota de amortizare liniară = 100/5 = 20%;
- cota de amortizare degresivă = 20% x 1,5 = 30%;
- amortizarea = 120.000 x 30% = 36.000 u.m.;
- valoarea netă contabilă = 84.000 u.m.

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul N+1:

- amortizarea = 84.000 x 30% = 25.200u.m.;
- valoarea netă contabilă = 58.800 u.m.

În exercițiul N + 2:

- durata reestimată = 7ani;
- durata rămasă = 7 – 2 = 5ani.

Ani	Amortizarea contabilă	Valoarea rămasă
N+2	58.800x30% = 17.640	41.160
N+3	41.160x30% = 12.348	28.812
N+4	9.604	19.208
N+5	9.604	9.604
N+6	9.604	0

Calculul diferențelor temporare impozabile nerecunoscute:

Ani	Valoarea contabilă	Baza fiscală	Diferențe temporare impozabile nerecunoscute
N	84.000	70.000	14.000
N+1	58.800	49.000	9.800
N+2	41.160	34.300	6.860
N+3	28.812	24.010	4.802
N+4	19.208	16.007	3.201
N+5	9.604	8.003	1.601
N+6	0	0	0

Calculul diferențelor temporare recunoscute:

Ani	Valoare contabilă	Bază fiscală	Diferențe temporare impozabile		Diferențe temporare deductibile
			nerecunoscute	recunoscute	recunoscute
N	84.000	80.000	14.000	-	10.000
N+1	58.800	60.000	9.800	-	11.000
N+2	41.160	40.000	6.860	-	5.700
N+3	28.812	20.000	4.802	4.010	-
N+4	19.208	0	3.201	16.007	-
N+5	9.604	-	1.601	8.003	-

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 7

Cum se înregistrează în contabilitate impozitele amânate determinate în exemplul de mai sus?

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA s-a angajat prin contract să construiască o clădire. Lucrările trebuie terminate până la data de 10.10.N+2. Etapele realizării contractului sunt:

- la 10.10.N, se semnează contractul; se stabilește un preț de livrare revizuibil de 300.000 u.m. și se estimează un cost de 200.000 u.m.;
- la 31.12.N, costul lucrărilor în curs este de 100.000 u.m;
- la 31.12.N+1, costul lucrărilor este de 275.000 u.m.; prețul contractului este revizuit la 360.000 u.m. iar costul la 300.000 u.m.;
- la 10.10.N+2 are loc livrarea și facturarea; prețul de livrare este de 440.000 u.m. iar costul efectiv de 350.000 u.m.

Întreprinderea utilizează pentru evaluarea și contabilizarea contractului metoda gradului de avansare a lucrărilor. Fiscul recunoaște rezultatul contractului la terminarea lucrărilor.

În exercițiul N:

a) Înregistrarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lucrărilor după natura lor:

+Ch		-A;+D; -A	
Clasa 6	=	%	100.000
		Clasa 3	
		Clasa 4	
		Clasa 5	

b) La 31.12.N, se calculează rezultatul aferent acestui exercițiu și se înregistrează lucrările în curs de execuție:

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul total estimat = 300.000 – 200.000 = 100.000 u.m.;

Gradul de avansare al lucrărilor = (Cheltuielile exercițiului N/ Costul total estimat) × 100 = (100.000/200.000) × 100 = 50%;

Rezultatul aferent exercițiului N = Rezultatul total estimat Gradul de avansare = 100.000 50% = 50.000 u.m.;

Rezultatul aferent exercițiului curent va fi încorporat în costul lucrărilor. În aceste condiții, costul lucrărilor devine: 100.000 + 50.000 = 150.000 u.m.

+A		+(-Ch)	
332	=	711	150.000
Lucrări și servicii în curs de execuție		Variația stocurilor	

c) contabilizarea impozitului amânat:

Baza contabilă = 150.000 u.m.;

Baza fiscală = 100.000 u.m.;

Diferență temporară impozabilă = 50.000 u.m.;

Datorie de impozit amânat = 50.000 x 16% = 8.000 u.m.

+Ch		+D	
6912	=	4412	8.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat		Impozitul pe profit amânat	

În exercițiul N+1:

a) înregistrarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lucrărilor după natura lor:

+Ch		-A;+D; -A	
Clasa 6	=	%	175.000
		Clasa 3	
		Clasa 4	
		Clasa 5	

Scanned with OKEN Scanner

b) la 31.12.N, se calculează rezultatul aferent acestui exercițiu și se înregistrează lucrările în curs de execuție:

Rezultatul total estimat = 360.000 – 300.000 = 60.000 u.m.;

Gradul de avansare al lucrărilor = (Costul lucrărilor la 31.12.N+1/ Costul total estimat) × 100 = (275.000/300.000) × 100 = 91,6%;

Rezultatul aferent gradului de avansare = Rezultatul total estimat × Gradul de avansare = 60.000 × 91,6% = 54.960 u.m;

Rezultatul contractului ce va fi recunoscut în N+1 = 54.960 – 50.000 = 4.960 u.m.

Rezultatul aferent exercițiului curent va fi încorporat în costul lucrărilor. În aceste condiții, costul lucrărilor devine: 175.000 + 4.960 = 179.960 mii lei.

+A		+(-Ch)	
332 Lucrări și servicii în curs de execuție	=	711 Variația stocurilor	179.960

c) contabilizarea impozitului amânat:

Baza contabilă = 329.960 u.m.;

Baza fiscală = 275.000 u.m.;

Diferență temporară impozabilă = 54.960 u.m.;

Datorie de impozit amânat = 54.960 x 16% = 8.793,6 u.m.;

Datorie de impozit amânat existentă = 8.000 u.m.;

Datorie de impozit amânat contabilizat = 8.793,6 – 8.000 = 793,6 u.m.

+Ch		+D	
6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	=	4412 Impozitul pe profit amânat	793,6

În exercițiul N+2:

a) Înregistrarea cheltuielilor angajate în cursul exercițiului N+2:

Cheltuielile angajate în cursul exercițiului N+2 = 2.500.000 – 1.750.000 = 750.000 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		-A;+D; -A	
Clasa 6	=	%	75.000
		Clasa 3	
		Clasa 4	
		Clasa 5	

b) La 31.12.N+2, se calculează rezultatul aferent acestui exercițiu și se înregistrează lucrările în curs de execuție:

Rezultatul efectiv al contractului = 440.000 – 350.000 = 90.000 u.m.;

Rezultatul aferent exercițiului N+2 = Rezultatul efectiv – Rezultatul aferent exercițiului N – Rezultatul aferent exercițiului N+1 = 90.000 – 50.000 – 4.960 = 35.040 u.m.

Rezultatul aferent exercițiului curent va ajusta costul lucrărilor: 75.000 + 35.040 = 110.040 u.m.

+A		+(-Ch)	
332	=	711	110.040
Lucrări şi servicii în curs de execuție		Variația stocurilor	

c) facturarea lucrărilor:

+A		+V;+D	
4111	=	%	523.600
Clienți		704	440.000
		Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	
		4427	83.600
		TVA colectată	

d) Descărcarea de gestiune a lucrărilor facturate:

-(-Ch)		-A	
711	=	332	440.000
Variația stocurilor		Lucrări şi servicii în curs de execuție	

e) Regularizarea soldului contului 4412:

Baza contabilă = 0

Baza fiscală = 0

+Ch		+D	
6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	=	4412 Impozitul pe profit amânat	(8.793,6)

STUDIU DE CAZ

La 1 ianuarie N, societatea ALFA vinde societății BETA mărfuri în următoarele condiții: prețul de vânzare 100.000.000 lei. Încasarea contravalorii acestora se face după cum urmează:

– avans de 50%;

– 25% prima rată;

– 25 % a doua rată.

Rata dobânzii aplicată de ALFA este de 10%. Din punct de vedere fiscal, venitul și cheltuiala aferente vânzării sunt recunoscute la momentul încasării. Costul mărfurilor vândute este de 80.000.000 u.m.

În această situație, ALFA înregistrează venitul din vânzarea mărfurilor la prețul de la data vânzării (100.000.000 lei). Dobânda se calculează după următorul raționament:

- în primul an, rata dobânzii se aplică la suma cu care a fost creditat clientul și este de 10% x (100.000.000 – 50.000.000) = 5.000.000 lei;
- în al doilea an dobânda se calculează astfel: (50.000.000 - 25.000.000) x 10% = 2.500.000 lei.

Practic, BETA plătește 50.000.000 lei la data tranzacției, 30.000.000 lei după un an și 27.500.000 lei după 2 ani.

Înregistrările efectuate de ALFA sunt următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

La 1 ianuarie N:

– vânzarea mărfurilor cu plata în rate:

+A		+V;+(-A)	
411 Clienţi	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	107.500.000 100.000.000
		47X Venit necâştigat (nerealizat)	7.500.000

+Ch		-A	
607 Cheltuieli cu mărfurile	=	371 Mărfuri	80.000.000

– încasarea avansului:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	50.000.000

La 31 decembrie N:

– dobânda aferentă primului an:

-(-A)		+V	
47X Venit necâştigat	=	766 Venituri din dobânzi	5.000.000

– determinarea impozitului amânat la 31.12.N:

Elemente	Valoare contabilă	Baza fiscală	Diferenţe temporare impozabile	Diferenţe temporare deductibile
Clienţi	55.000.000	0	55.000.000	-
Mărfuri	0	40.000.000	-	40.000.000

Activ de impozit amânat existent la 1.01.N = 0 lei;

Activ de impozit amânat ce trebuie să existe la 31.12.N = 40.000.000 x 16% = 6.400.000 lei;

Activul de impozit amânat ce trebuie înregistrat = 6.400.000;

Datorie de impozit amânat existentă la 1.01.N = 0 lei.

Datoria de impozit amânat ce trebuie să existe la 31.12.N = 55.000.000 x 16 % = 8.800.000 lei;

Datoria de impozit amânat ce trebuie înregistrată = 8.800.000 lei.

– înregistrarea datoriei de impozit amânat:

+Ch		+D	
6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	=	4412 Impozitul pe profit amânat	8.800.000

– înregistrarea activului de impozit amânat:

+A		+V	
4412 Impozitul pe profit amânat	=	792 Venituri din impozitul pe profit amânat	6.400.000

La 1 ianuarie N+1:

– încasarea primei rate:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	30.000.000

La 31 decembrie N+1:

– dobânda pentru al doilea an:

-(-A)		+V	
47X Venit necâștigat	=	766 Venituri din dobânzi	2.500.000

Scanned with OKEN Scanner

– determinarea impozitului amânat la 31.12.N+1:

Elemente	Valoare contabilă	Baza fiscală	Diferențe temporare impozabile	Diferențe temporare deductibile
Clienți	27.500.000	0	27.500.000	-
Mărfuri	0	20.000.000	-	20.000.000

Datorie de impozit amânat la sfârșitul exercițiului = 27.500.000 x 16% = 4.400.000 lei;

Datorie existentă la 1.01.N+1 8.800.000 lei, deci 4.400.000 trebuie reluată în cursul exercițiului N+1;

Activ de impozit amânat la sfârșitul exercițiului = 20.000.000 x 16% = 3.200.000 lei;

Activ ce trebuie reluat în exercițiul N+1 = 3.200.000 lei (6.400.000 lei -3.200.000 lei).

– reluarea datoriei de impozit amânat:

+Ch		+D	
6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	=	4412 Impozitul pe profit amânat	(4.400.000)

– reluarea activului de impozit amânat:

+A		+V	
4412 Impozitul pe profit amânat	=	792 Venituri din impozitul pe profit amânat	(3.200.000)

La 1 ianuarie N+2:

– încasarea ultimei rate:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	27.500.000

La 31.12. N+2, valorile contabile și bazele fiscale pentru cele 3 elemente sunt egale cu 0. Înregistrările ce trebuie efectuate la sfarșitul exercițiului N+2 pentru impozitul amânat sunt:

– pentru datoria de impozit amânat (care prezintă un sold inițial egal cu 4.400.000 lei și un sold final egal cu 0):

+Ch		+D	
6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	=	4412 Impozitul pe profit amânat	(4.400.000)

– pentru activul de impozit amânat (cu sold inițial 3.200.000 și sold final 0):

+A		+V	
4412 Impozitul pe profit amânat	=	792 Venituri din impozitul pe profit amânat	(3.200.000)

4.3. Evaluarea ulterioară a activelor și datoriilor de impozit amânat

Valoarea activelor sau datoriilor de impozit amânat poate varia fără să aibă loc o schimbare în diferențele temporare, ca urmare a modificării cotei de impozitare.

STUDIU DE CAZ

Se cunosc următoarele informații privind activele și datoriile societății ALFA în exercițiile N+1 și N+2:

Scanned with OKEN Scanner

u.m.

Active și datorii	Situația la 31.12.N+1	Situația la 31.12.N+2
Cheltuieli de dezvoltare (1)	18.000.000	12.000.000
Imobilizări corporale (2)	640.000.000	500.000.000
Clienți (3)	20.000.000	15.000.000
Cheltuieli înregistrate în avans (4)	5.000.000	4.000.000
Alte active (5)	20.000.000	25.000.000
Provizioane pentru riscuri și cheltuieli (6)	4.000.000	3.000.000
Amenzi de plătit (7)	2.000.000	1.000.000
Donații (7)	0	2.000.000
Alte datorii (5)	400.000.000	300.000.000

(1) La începutul exercițiului N s-au angajat cheltuieli de dezvoltare în valoare de 30.000.000 lei, care au fost capitalizate în conformitate cu prevederile normei IAS 38. Managerii au decis amortizarea acestora prin metoda lineară, pe o durată de 5 ani. Din punct de vedere fiscal, cheltuielile de dezvoltare au fost deductibile în anul angajării lor (N).

(2) Imobilizările corporale cuprind clădiri și utilaje. Clădirile au fost achiziționate la începutul exercițiului N, la un cost de 700.000.000 lei și sunt amortizate contabil în 7 ani. Durata de amortizare fiscală este de 10 ani. La sfârșitul exrciției N+1, clădirile sunt reevaluate în conformitate cu IAS 16 la 600.000.000 lei. Reevaluarea nu este recunoscută fiscal. Utilajele au fost achiziționate, la începutul exercițiului N-1, cu 100.000.000 lei. Durata de amortizare contabilă este de 5 ani iar cea fiscală de 4 ani.

(3) La 31.12.N+1, creanțele clienți aveau o valoare brută de 25.000.000 lei și un provizion pentru depreciere nedeductibil fiscal. Provizionul este reluat în exercițiul N+2.

(4) Cheltuielile înregistrate în avans reprezintă o chirie plătită pentru 5 ani ulteriori exercițiului N+1, deductibilă la momentul plății.

(5) Pentru posturile „alte active" și „alte datorii" nu există diferențe între contabilitate și fiscalitate.

(6) În cursul exercițiului N+1, ALFA se află în litigiu cu un client. Managementul estimează la sfârșitul exercițiului că despăgubirile ce vor fi plătite de ALFA se ridică la 4.000.000 lei pentru care constituie un provizion nedeductibil fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

(7) Amenzile și donațiile nu sunt deductibile fiscal. Cheltuielile cu amenzile au fost angajate în exerciziul N+1, iar cele cu donațiile în exercițiul N+2. O parte din amenzi au fost plătite în N+2.

(8) La începutul exercițiului N+1, ALFA a imputat contului de profit și pierdere costurile unui proiect de cercetare în valoare de 20.000.000 lei. Din punct de vedere fiscal, cheltuielile se amortizează în 5 ani.

Rezultatul contabil a fost un beneficiu de 154.000.000 lei în N+1 și 247.578.947 lei în N+2.

Cota de impozit pe profit a fost 25% în N+1 și 16% în N+2.

La deschiderea exercițiului N+1, exista un activ de impozit amânat de 7.500.000 lei și o datorie de 8.500.000 lei.

Calculul cheltuielii cu impozitul exigibil este redată în tabelul următor:

Elemente	N+1	N+2
Rezultat contabil	154.000.000	247.578.947
+ Amortizarea contabilă a clădirilor şi utilajelor	120.000.000	140.000.000
+ Amortizarea contabilă a cheltuielilor de dezvoltare	6.000.000	6.000.000
+ Cheltuieli cu provizionul pentru deprecierea clienților	5.000.000	0
+ Cheltuieli cu provizionul pentru litigii	4.000.000	0
+ Cheltuieli cu amenzi, donații	2.000.000	2.000.000
+ Cheltuielile de cercetare	20.000.000	0
+ Imputarea cheltuielilor în avans asupra cheltuielii cu chiria	0	1.000.000
- Amortizarea fiscală a clădirilor şi utilajelor	95.000.000	95.000.000
- Amortizarea fiscală a cheltuielilor de cercetare	4.000.000	4.000.000
- Cheltuieli în avans	5.000.000	0
- Venituri din reluarea provizionului pentru deprecierea clienților	0	5.000.000
- Venituri din reluarea provizionului pentru litigii	0	1.000.000
= Rezultat impozabil	207.000.000	291.578.947
Cota de impozitare	25%	16%
Impozitul exigibil	51.750.000	46.652.631,52

Scanned with OKEN Scanner

Determinarea impozitului amânat:

Elemente	Valoare contabilă	Baza fiscală	Diferență temporară impozabilă	Diferență temporară deductibilă
31.12.N+1				
Cheltuieli de cercetare	0	16.000.000	-	16.000.000
Cheltuieli de dezvoltare	18.000.000	0	18.000.000	-
Clienți	20.000.000	25.000.000	-	5.000.000
Clădiri	600.000.000	560.000.000	40.000.000	-
Utilaje	40.000.000	25.000.000	15.000.000	-
Cheltuieli în avans	5.000.000	0	5.000.000	-
Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	4.000.000	0		4.000.000
Amenzi de plătit	2.000.000	2.000.000	-	-
TOTAL			**78.000.000**	**25.000.000**
31.12.N+2				
Cheltuieli de cercetare	0	12.000.000	-	12.000.000
Cheltuieli de dezvoltare	12.000.000	0	12.000.000	-
Clienți	15.000.000	15.000.000	-	-
Clădiri	480.000.000	490.000.000	-	10.000.000
Utilaje	20.000.000	0	20.000.000	-
Cheltuieli în avans	4.000.000	0	4.000.000	-
Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	3.000.000	0	-	3.000.000
Amenzi de plătit	1.000.000	1.000.000	-	-
Donații	2.000.000	2.000.000	-	-
TOTAL			**36.000.000**	**25.000.000**

La 31.12.N+1 trebuie să existe un activ de impozit amânat de 25.000.000 lei x 25 % = 6.250.000 lei şi o datorie de 78.000.000 lei x 25 %

= 19.500.000 lei. La începutul exercițiului există o datorie de impozit amânat de 8.500.000 lei și un activ de 7.500.000 lei.

Contabilizarea impozitului amânat la 31.12.N+1:

– datoria de impozit amânat:

+Ch, -Cp		+D	
%	=	4412	11.000.000
6912		Impozitul pe	(14.000.000)
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat		profit amânat	
105			25.000.000
Rezerve din reevaluare			

– diminuarea creanței de impozit amânat:

+Ch		+D	
6912	=	4412	1.250.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat		Impozitul pe profit amânat	

– Activul de impozit amânat ce trebuie să existe la 31.12.N+2 = 25.000.000 x 16 % = 4.000.000 lei.

Datoria de impozit amânat ce trebuie să existe la 31.12.N+2 = 5.760.000 lei.

Ajustarea creanței inițiale privind impozitul amânat, ca urmare a reducerii cotei de impozitare cu 9 %: 25.000.000 lei x 9 % = 2.250.000 lei.

+Ch		+D	
6912	=	4412	2.250.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat		Impozitul pe profit amânat	

– Activul ce trebuie înregistrat în exercițiul N+2: 4.000.000 lei – (6.250.000 lei – 2.250.000 lei) = 0 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Ajustarea datoriei inițiale privind impozitul amânat, ca urmare a reducerii cotei de impozitare cu 9 %: 78.000.000 lei x 9 % = 7.020.000 lei, care este imputată rezervei din reevaluare și contului de profit și pierdere în funcție de sursa care a generat diferența temporară:

+Ch, -Cp		+D	
%	=	4412	(7.020.000)
6912		Impozitul pe profit amânat	1.980.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat			
105			(9.000.000)
Rezerve din reevaluare			

– Datoria aferentă exercițiului N+2: 5.760.000 lei – (19.500.000 lei – 7.020.000 lei) = – 6.720.000 lei.

Reluarea la venituri a unei părți din datoria cu impozitul amânat:

+A		+V	
4412	=	792	6.720.000
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

Cheltuiala cu impozitul pe profit se prezintă astfel:

Elemente	N+1	N+2
Cheltuiala cu impozitul exigibil	51.750.000	46.652.631,52
+ Cheltuiala cu impozitul amânat	(12.750.000)	0
+ Ajustarea cheltuielii cu impozitul prin diminuarea cotei		4.230.000
- Venitul din impozitul amânat		
- Ajustarea venitului din impozit prin diminuarea cotei		6.720.000
Cheltuiala totală cu impozitul	39.000.000	44.162.631,52

– Reconcilierea numerică între cheltuiala cu impozitul și produsul între rezultatul contabil și cota de impozit pe profit.

Scanned with OKEN Scanner

Elemente	N+1	N+2
Rezultat contabil	154.000.000	247.578.947
Rezultat contabil x cota de impozit	38.500.000	39.612.631,52
+ Efectul fiscal al diferențelor permanente		
Amenzi	500.000	
Donații		320.000
+ Diminuarea impozitului amânat ca urmare a reducerii cotei		4.230.000
Cheltuiala totală cu impozitul pe profit	39.000.000	44.162.631,52

– Reconcilierea între cota medie de impozit și cota de impozit utilizată:

Elemente	N+1	N+2
Cota utilizată	25%	16%
+ Efectul fiscal al diferențelor permanente		
Amenzi	0,33%= =(500.000/154.000.000)	
Donații		0,12925%= =(320.000/247.578.947)
+ Diminuarea impozitului amânat ca urmare a reducerii cotei		1,70854%= =(4.230.000/247.578.947)
= Cota medie de impozit	25,33%	17,83779%
Cheltuiala totală cu impozitul pe profit (rezultat contabil x cota medie)	39.000.000	44.162.631,52

4.4. Impozitele amânate și deziderатul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs

În 2003, consiliul IASB a demarat un proiect de convergență[2] pe termen scurt având drept obiectiv impozitul pe profit. Deși IAS 12 și FAS 109

[2] Amendaments to IAS 12 Income taxes.

Scanned with OKEN Scanner

(corespondentul american) se bazează pe o abordare bilanțieră și prevăd recunoașterea de active și de datorii de impozit amânat pentru diferențele temporare, apar tratamente diferite în cele două referențiale ca urmare a numeroaselor excepții de la principiul de bază. Până în prezent, IASB a acceptat următoarele amendamente la IAS 12 (amendamente ce reflectă stadiul actual al proiectului, dar care pot suporta modificări în viitor):

- modificarea definiției bazei fiscale și a diferențelor temporare și introducerea diferențelor permanente;
- eliminarea excepției de la recunoașterea unui activ sau a unei datorii de impozit amânat rezultat(ă) din contabilizarea inițială a unui activ sau a unei datorii, în cadrul unei tranzacții care nu este o grupare de întreprinderi și nu afectează nici rezultatul contabil, nici rezultatul fiscal la data tranzacției;
- clasificarea activelor și datoriilor de impozit amânat în curente și necurente pornind de la clasificarea activelor și datoriilor care le-au generat.

Definiția bazei fiscale și a diferențelor temporare

Baza fiscală va fi definită ca un atribut de evaluare determinat potrivit prevederilor fiscale existente, adică valoarea atribuită în scop fiscal ca urmare a unui eveniment trecut unui activ, datorie sau instrument de capital actual (ce poate fi sau nu recunoscut contabil).

Standardul va viza, prin urmare, comparația cu un bilanț fiscal, întocmit urmând prevederile ce vor fi aplicate de către plătitor.

Consecințe asupra unor tratamente contabile:

(i) baza fiscală va fi determinată de legea fiscală după introducerea noii definiții, fără a fi influențată de intențiile managementului cu privire la maniera de recuperare a unui activ sau datorii.

Exemplu[3]: Amortizarea unei clădiri nu este deductibilă fiscal, însă se acceptă deducerea costului cu ocazia vânzării. Potrivit IAS 12, valoarea bazei fiscale depinde de intenția managementului. Ea este egală cu 0, dacă valoarea clădirii este recuperată prin utilizare, sau cu costul dacă se așteaptă să fie vândută. Prin introducerea noii definiții, baza fiscală va fi egală cu costul.

(ii) va fi introdus conceptul de diferențe permanente. Potrivit IAS 12, toate diferențele între valoarea contabilă și baza

[3] Convergence on deferred tax, IFRS News, issue 28, martie 2005.

Scanned with OKEN Scanner

fiscală sunt diferențe temporare (pentru diferențele permanente, baza fiscală este egală cu valoarea contabilă).

Exemplu: O datorie este evaluată fiscal la valoarea nominală și din punct de vedere contabil la valoarea actualizată. Potrivit IAS 12, ea are o bază fiscală egală cu valoarea actualizată, dacă cheltuiala generată de creșterea datoriei, ca urmare a trecerii timpului, nu este deductibilă fiscal. Baza fiscală va fi egală cu valoarea nominală potrivit noilor prevederi, iar diferența ce apare între valoarea contabilă și baza fiscală este o diferență permanentă. Efectul celor două abordări este identic: nu este recunoscut impozit amânat deoarece tranzacția nu are consecințe fiscale (nu va determina plata unui impozit pe profit mai mic sau mai mare în viitor).

Pentru diferențele temporare ce rezultă din recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii, în cadrul unei tranzacții care nu este o grupare de întreprinderi și nu afectează nici rezultatul contabil nici rezultatul fiscal la data tranzacției, IASB vizează adoptarea metodei „ecuației simultane" prevăzută de EITF 98-11[4] care presupune:

- evaluarea activului achiziționat la valoarea justă la momentul recunoașterii inițiale;
- determinarea activului sau datoriei de impozit amânat aferente prin înmulțirea diferenței dintre valoarea justă și baza fiscală a activului cu cota de impozitare;
- recunoașterea diferenței dintre contraprestația plătită și sumele recunoscute în bilanț pentru activ și impozitul amânat aferent în contul de profit și pierdere, pe măsura realizării impozitului amânat.

Alocarea impozitelor amânate între diferite perioade contabile

Potrivit IAS 12, efectele fiscale ale unor tranzacții contabilizate în capitalurile proprii sunt imputate, de asemenea, capitalurilor proprii. Normele americane conțin prevederi similare, dar solicită ca schimbările ulterioare în baza fiscală a activelor și a datoriilor, cauzate de modificări ale prevederilor fiscale, ale cotelor de impozitare, ale gradului de realizare a activelor de impozit amânat, să fie contabilizate în contul de profit și pierdere, aspecte ce sunt analizate în prezent și de IASB.

[4] Accounting for acquired temporary differences in certain purchase transactions that are not accounted for as business combinations.

Scanned with OKEN Scanner

4.5. Rezumat

1. Între rezultatul contabil și rezultatul fiscal există două categorii de diferențe:
   (a) diferențe permanente;
   (b) diferențe temporare.

2. Cheltuielile nedeductibile reprezintă cheltuielile pe care autoritatea fiscală refuză definitiv să le deducă datorită caracterului lor nejustificat, datorită mărimii lor excesive etc. Deducerile fiscale reprezintă veniturile sau alte sume pe care autoritatea fiscală renunță definitiv să le impoziteze.

3. Impozitul pe profit calculat prin luarea în considerare doar a diferențelor permanente este cunoscut sub denumirea de impozit exigibil (sau curent). Impozitul exigibil reprezintă valoarea impozitului pe profit plătibil (sau recuperabil) în raport cu profitul impozabil (sau pierderea fiscală) pe o perioadă.

4. Diferențele temporare survin ca urmare a faptului că incidența fiscală a unor tranzacții/evenimente are loc la un moment diferit de cel al recunoașterii în contabilitate.

5. Activele și datoriile de impozit amânat nu afectează direct disponibilitățile. Suma recunoscută în contul de profit și pierdere se va relua în perioadele următoare. Recunoașterea de impozit amânat va furniza o informație utilă acționarilor evitând (supra) subevaluarea profitului net viitor (și implicit a indicatorilor determinați cu ajutorul acestuia ca, de exemplu, profitul pe acțiune). Impozitul amânat este recunoscut pentru toate diferențele temporare dar nu și pentru cele permanente.

6. O diferență temporară impozabilă determină o creștere a impozitului exigibil în perioadele viitoare și dă naștere unei datorii de impozit amânat. O diferență temporară deductibilă determină diminuarea impozitului exigibil în perioadele viitoare și dă naștere unui activ(creanță) de impozit amânat.

7. O diferență temporară impozabilă rezultă când:

Scanned with OKEN Scanner

– valoarea contabilă a unui activ este mai mare decât baza fiscală, sau

– valoarea contabilă a unei datorii este mai mică decât baza fiscală.

O diferență temporară deductibilă apare când:

– valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza fiscală, sau

– valoarea contabilă a unei datorii este mai mare decât baza fiscală.

8. Doar consecințele fiscale viitoare sunt luate în considerare pentru determinarea bazei fiscale. Consecințele trecute sunt irelevante deoarece au fost deja reflectate în calcularea ratei curente.

9. O datorie privind impozitul amânat trebuie să fie recunoscută pentru toate diferențele temporare impozabile, exceptând situația în care datoria de impozit amânat este generată de:

(1) fondul comercial; sau

(2) contabilizarea inițială a unui activ sau a unei datorii, în cadrul unei tranzacții care nu este o grupare de întreprinderi și nu afectează nici rezultatul contabil, nici rezultatul fiscal la data tranzacției.

10. Un activ de impozit amânat trebuie să fie recunoscut pentru toate diferențele temporare deductibile, în limita în care este probabil ca un beneficiu impozabil, asupra căruia vor putea să fie imputate aceste diferențe temporare deductibile, să fie disponibil, cu excepția cazurilor în care creanța privind impozitul amânat apare în urma recunoașterii inițiale a unui activ sau a unei datorii în cadrul unei tranzacții care:

(i) nu reprezintă o grupare de întreprinderi;

(ii) la momentul realizării tranzacției nu afectează nici rezultatul contabil, nici rezultatul impozabil.

11. Evaluarea datoriei și activului de impozit amânat reflectă consecințele fiscale care vor rezulta din modalitatea în care managementul se așteaptă să recupereze un activ sau să deconteze o datorie.

Scanned with OKEN Scanner

12. Dacă reglementările fiscale prevăd cote diferite pentru valoarea impozabilă rezultată din vânzarea activului și cea din utilizarea activului, în evaluarea impozitului amânat se utilizează prima.

13. Impozitul amânat trebuie să fie contabilizat la venituri sau la cheltuieli și inclus în rezultatul exercițiului, exceptând situația în care este generat:

(i) fie de o tranzacție sau de un eveniment care este contabilizat(ă) direct în capitalurile proprii, în același exercițiu sau într-un exercițiu diferit;

(ii) fie în contextul unei grupări de întreprinderi.

14. Diferența dintre valoarea contabilă a activului reevaluat și baza sa fiscală reprezintă o diferență temporară care dă naștere unui activ sau unei datorii de impozit amânat. Acest activ sau datorie de impozit amânat se impută direct asupra capitalurilor proprii.

15. Baza fiscală a componentei de datorie a unui instrument compus la recunoașterea inițială este egală cu suma componentei de datorie și capitaluri proprii (valoarea împrumutului obligatar). Recunoașterea separată a componentei de capitaluri proprii generează o diferență temporară impozabilă pentru care nu se aplică excepția de la recunoaștere prevăzută de IAS 12 și care determină ajustarea valorii contabile inițiale a componentei de capitaluri proprii.

Scanned with OKEN Scanner

4.6. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: Imobilizările corporale generează o diferență temporară impozabilă de 20.000 mii lei deoarece baza contabilă este mai mare decât baza fiscală.

Cheltuielile plătite în avans de 50.000 mii lei vor genera o diferență temporară impozabilă deoarece, în viitor, imputarea acestora la cheltuieli în contul de profit și pierdere va genera o creștere a impozitului exigibil.

Rezerva legală reprezintă o diferență permanentă, ea afectând doar impozitul exigibil prezent.

Provizionul nedeductibil fiscal va genera sume deductibile în viitor și deci o diferență temporară deductibilă de 40.000 mii lei;

Amenzile de plătit sunt cheltuieli nedeductibile la determinarea impozitului exigibil prezent și deci constituie o diferență permanentă.

Dobânzile de plătit generează sume deductibile în viitor cu ocazia efectuării plăților, și deci diferențe temporare deductibile de 200.000 mii lei.

Redevența are o valoare contabilă de 60.000 mii lei care este egală cu suma ce va fi impozitată în viitor. Deci nu va fi recunoscută nici o diferență temporară.

Varianta corectă este b.

Exercițiul 2: Nu, deoarece achiziția este doar planificată. Societatea BETA va reanaliza oportunitatea recunoașterii activului de impozit amânat după achiziție.

Exercițiul 3: Nu. Managementul trebuie să își revizuiască previziunile pentru o perioadă rezonabilă în determinarea activului de impozit amânat ce trebuie recunoscut și să aibă în vedere fiabilitatea acestor previziuni.

Exercițiul 4: Nu, managementul nu poate folosi existența unei datorii de impozit amânat nerecunoscute pentru a justifica recunoașterea unui activ de impozit amânat pentru pierderea fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 5: Valoarea contabilă a echipamentului tehnologic va fi de 120.000 mii lei. Baza fiscală se va determina astfel:

Baza fiscală = Valoarea contabilă – Sume impozabile în viitor + Sume deductibile în viitor.

Baza fiscală a echipamentului = 120.000 – 120.000 + 100.000 = 100.000 mii lei.

Rezultă de aici o diferență temporară impozabilă de 20.000 mii lei (120.000 – 100.000).

Provizionul pentru dezafectare este o datorie care nu generează sume impozabile în viitor. Baza fiscală a datoriei = Valoarea contabilă + Sume impozabile – Sume deductibile.

Baza fiscală a provizionului = 20.000 + 0 – 20.000 = 0.

Rezultă de aici o diferență temporară deductibilă de 20.000 mii lei. Aceste două diferențe temporare nu se recunosc deoarece:

a) ele sunt constatate cu ocazia recunoașterii inițiale a unui activ și respectiv a unei datorii;

b) recunoașterea inițială a activului/datoriei nu are incidență asupra rezultatului contabil și nici asupra rezultatului fiscal.

Exercițiul 6: Deoarece amortizarea nu este recunoscută fiscal, ea va determina sume impozabile în viitor, deci diferențe temporare impozabile. Câștigul din cesiune nu determină nici sume impozabile nici sume deductibile. ALFA nu recunoaște nici o datorie de impozit amânat deoarece diferența temporară impozabilă este rezultatul recunoașterii inițiale a unui activ ce nu are incidență nici asupra rezultatului contabil, nici asupra rezultatului fiscal.

Exercițiul 7:

N:	4412 = 791	1.600
N+1:	4412 = 791	160
N+2:	4412 = 791	(848)
N+3:	4412 = 791	(912)
	6912 = 4412	641,6
N+4:	6912 = 4412	1919,52
N+5:	6912 = 4412	(1280,64)
N+6:	6912 = 4412	(1280,48)

Scanned with OKEN Scanner

4.7. Teste grilă de autoevaluare

1. Care din următoarele afirmații este falsă, în conformitate cu prevederile normei IAS 12 „Impozitul pe profit"?

a) când valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza sa fiscală rezultă o diferență temporară deductibilă;

b) diferențele temporare deductibile generează contabilizarea unei datorii de impozit amânat;

c) când valoarea contabilă a unei datorii este mai mare decât baza fiscală a acesteia rezultă o diferență temporară deductibilă;

d) amenzile nedeductibile fiscal nu generează diferențe temporare;

e) imobilizările corporale reevaluate, atunci când reevaluarea este recunoscută fiscal, generează diferențe temporare.

2. Societatea ALFA deține un utilaj achiziționat, la 1.01.N, cu 200.000.000 lei. Utilajul este amortizat din punct de vedere contabil în 10 ani și fiscal în 5 ani. La 31.12.N, societatea:

a) constată o diferență temporară deductibilă de 20.000.000 lei;

b) constată o diferență temporară impozabilă de 20.000.000 lei;

c) constată o diferență temporară deductibilă de 20.000.000 lei și o diferență impozabilă de 20.000.000 lei;

d) constată o diferență permanentă de 20.000.000 lei;

e) nu există diferență între contabilitate și fiscalitate.

3. În cursul exercițiului N, s-au plătit cheltuieli cu chiriile de 30.000.000 lei în contul exercițiilor N+1, N+2, N+3. Presupunem că, din punct de vedere fiscal, chiriile sunt deduse în anul

Scanned with OKEN Scanner

plății (N). Cota de impozit pe profit este de 16%. Conform normei IAS 12 „Impozitul asupra rezultatelor", la 31.12.N:

a) diminuarea impozitului exigibil în anul N cu 4.800.000 lei este înregistrată în contabilitate;
b) se recunoaște un activ de impozit amânat de 4.800.000 lei;
c) se recunoaște o datorie de impozit amânat de 4.800.000 lei;
d) se recunoaște o majorare de impozit exigibil în anul N de 4.800.000 lei;
e) nu există incidențe pe linie de impozitare.

4. Constituirea unui provizion nedeductibil fiscal pentru creanțele clienți are drept consecință:

a) diminuarea bazei de impozitare față de valoarea contabilă;
b) apariția unei datorii de impozit amânat;
c) nu este recunoscut nici un impozit amânat deoarece baza de impozitare și valoarea contabilă sunt egale;
d) apariția unei diferențe temporare deductibile;
e) contabilizarea unui impozit amânat pe seama unei cheltuieli.

5. La începutul exercițiului N-1, societeatea ALFA contabilizează pe cheltuieli costurile unui proiect de cercetare în sumă de 50.000.000 lei. Din punct de vedere fiscal, acestea sunt amortizate în 5 ani. Cota de impozitare este de 16%. La 31.12.N, societatea:

a) contabilizează un activ de impozit amânat de 8.000.000 lei;
b) contabilizează o datorie de impozit amânat de 8.000.000 lei;
c) recunoaște o creanță de impozit amânat de 4.800.000 lei;
d) recunoaște o datorie cu impozitul exigibil de 4.800.000 lei;
e) nu obține diferențe temporare deoarece cheltuielile de cercetare nu apar în bilanțul contabil.

6. Care din următoarele afirmații este adevărată, potrivit IAS 12?

Scanned with OKEN Scanner

a) este permisă recunoașterea unei datorii de impozit amânat ce determină majorarea fondului comercial;

b) este recunoscută o datorie de impozit amânat pentru o diferență temporară impozabilă rezultată în urma unei reevaluări pozitive;

c) nu este recunoscută o datorie de impozit amânat pentru un instrument financiar compus;

d) diferențele temporare impozabile ce rezultă din evaluarea la valoarea justă a activelor într-o grupare de întreprinderi nu sunt recunoscute;

e) nu există excepții pentru recunoașterea activelor de impozit amânat.

7. La 31.12.N, un teren are o valoare contabilă de 100 u.m și o bază fiscală de 40 u.m. Cota de impozitare este de 10% dacă terenul este vândut și 16% în mod normal. Întreprinderea recunoaște:

a) o datorie de impozit amânat de 6 u.m;

b) un activ de impozit amânat de 8 u.m;

c) o datorie de impozit amânat de 9,6 u.m dacă terenul este utilizat și o datorie de 8 u.m dacă terenul este vândut;

d) un activ de impozit amânat de 9,6 dacă terenul este utilizat;

e) o datorie de impozit amânat de 60 u.m.

8. În urma unei grupări de întreprinderi, la începutul exercițiului N rezultă un fond comercial de 40.000 u.m. În anul N, în urma testului de depreciere se înregistrează o pierdere din depreciere pentru fondul comercial de 9.000 u.m, deci fondul comercial are o valoare contabilă de 31.000 u.m. Autoritatea fiscală nu recunoaște deprecierea fondului comercial. Din punct de vedere fiscal, fondul comercial este amortizat în 20 de ani. Cota de impozitare este de 16%. Impozitul amânat recunoscut la 31.12.N este:

Scanned with OKEN Scanner

a) activ de 1.120 u.m;
b) pasiv de 1.120.u.m;
c) activ de 7.000 u.m;
d) pasiv de 7.000 u.m;
e) 0 u.m.

9. La 1.01.N, societatea BETA primește o subvenție pentru investiții neimpozabilă de 50 mil. lei pentru achiziția unui utilaj care are un cost de 100 mil. lei, amortizabil liniar în 5 ani, valoare reziduală 0. Cota de impozitare este de 16%. Care sunt activele/datoriile de impozit amânat recunoscute la 31.12.N de către BETA?

a) activ de 6,4 mil. lei, dacă se utilizează prima metodă de contabilizare a subvenției;
b) pasiv de 6,4 mil. lei, dacă se utilizează prima metodă de contabilizare a subvenției;
c) activ de 6,4 mil. lei, dacă se utilizează a doua metodă de contabilizare a subvenției;
d) pasiv de 6,4 mil. lei, dacă se utilizează a doua metodă de contabilizare a subvenției;
e) 0, indiferent de metoda utilizată pentru contabilizarea subvenției.

10. Valoarea contabilă a unui activ de impozit amânat se poate schimba fără modificarea valorii diferenței temporare:

1. dacă se modifică cota de impozitare sau reglementările fiscale;
2. dacă se schimbă gradul de recuperare al unui activ de impozit amânat;
3. dacă se modifică maniera de recuperare a unui activ amortizabil dacă există cote de impozitare diferite pentru recuperarea prin cesiune și utilizare;
4. la reevaluarea unui activ.

Scanned with OKEN Scanner

5. evaluarea unui activ la valoarea justă.
   a) 1+2+3;
   b) 1;
   c) 1+2;
   d) 1+2+3+4+5;
   e) 1+3+5.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

Aplicarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS 1)

Scanned with OKEN Scanner

5.1. Cine și când aplică IFRS 1?

La 19 iunie 2003, IASB a publicat IFRS 1 „Aplicarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară", standard ce înlocuiește interpretarea SIC 8, referitoare la aplicarea pentru prima dată a IAS.

Deși ambele reglementări vizează o aplicare retrospectivă, IFRS 1 se distinge prin:

- existența unor excepții pentru cazuri în care aplicarea retroactivă este probabil să necesite costuri ce depășesc beneficiile utilizatorilor situațiilor financiare și a altor excepții impuse de rațiuni practice;
- asigurarea aplicării ultimei versiuni a standardelor internaționale la data de raportare;
- clarificarea modului în care estimările unei întreprinderi care aplică pentru prima dată normele internaționale diferă de estimările făcute la aceeași dată în conformitate cu referențialul aplicat anterior;
- prezentări detaliate referitoare la trecerea la referențialul internațional.

IFRS 1 se aplică atunci când o întreprindere întocmește primele situații financiare în conformitate cu normele IAS/IFRS.

Deci, în sfera de acțiune a standardului intră întreprinderile care au prezentat cele mai recente situații financiare:

(i) în conformitate cu reglementările naționale ce nu sunt conforme cu IFRS din toate punctele de vedere;

(ii) în conformitate cu IFRS din toate punctele de vedere, dar nu au conținut o declarație explicită și fără rezerve că acestea sunt conforme cu IFRS;

(iii) ce au conținut o declarație de conformitate parțială (nu totală) cu IFRS;

Scanned with OKEN Scanner

(iv) în conformitate cu reglementările naționale, utilizând unele standarde individuale pentru a înregistra în contabilitate elemente pentru care nu existau reglementări naționale; sau

(v) în conformitate cu reglementările naționale, cu o reconciliere a unor sume cu sumele stabilite în conformitate cu IFRS, cât și întreprinderile care au întocmit situații financiare conforme cu IFRS exclusiv pentru uz intern, fără să le pună la dispoziția proprietarilor sau a altor utilizatori externi sau care au întocmit un pachet de raportare conform IFRS în scopul consolidării, fără să întocmească un set complet de situații financiare conform prevederilor IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare"; sau nu au prezentat situații financiare pentru perioade anterioare.

IFRS 1 nu este aplicat întreprinderilor care au întocmit anterior situații financiare ce au conținut o declarație explicită de conformitate cu IFRS.

5.2. Bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS

Întreprinderile vor trebui să întocmească un bilanț de deschidere la data trecerii la IFRS, bilanț ce reprezintă punctul de plecare pentru contabilizarea ulterioară în conformitate cu referențialul internațional. Data trecerii la IFRS reprezintă începutul primei perioade pentru care se prezintă informații comparative în conformitate cu IFRS.

Exemplu: Pentru o întreprindere care întocmește primele situații financiare în conformitate cu IFRS la 31 decembrie 2006 și valori comparative pentru un an, data trecerii la IFRS este 1 ianuarie 2005. Întreprinderea va aplica versiunea standardelor în vigoare la 31 decembrie 2006, pentru întocmirea bilanțului de deschidere la 1 ianuarie 2005 și pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare la 31 decembrie 2006 (inclusiv sumele comparative). Dacă întreprinderea prezintă sume comparative pentru 2 ani, data trecerii la IFRS este 1 ianuarie 2004. Bilanțul de deschidere nu trebuie publicat o dată cu situațiile financiare.

Scanned with OKEN Scanner

În vederea întocmirii bilanțului de deschidere:

- *activele și datoriile nerecunoscute potrivit referențialului aplicat anterior, dar care îndeplinesc condițiile de recunoaștere precizate de normele IAS/IFRS vor trebui incluse în bilanțul de deschidere;*
- *activele și datoriile recunoscute anterior dar care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere trebuie să fie derecunoscute (eliminate din bilanț);*
- *activele, datoriile și capitalurile proprii trebuie să fie clasificate, evaluate și prezentate potrivit cerințelor IFRS;*
- *retratările efectuate vor afecta, cu unele excepții, capitalurile proprii.*

În studiile noastre de caz vom utiliza contul 1172, cont folosit și de întreprinderile care au trecut la aplicarea OMF 94/2001.

Întocmirea bilanțului de deschidere în conformitate cu IFRS poate presupune colectarea de informații și efectuarea de prelucrări care nu au fost necesare anterior. De aceea, întreprinderile vor trebui să planifice trecerea la IFRS și să identifice diferențele între normele internaționale și referențialul anterior pentru a colecta informațiile de care au nevoie.

■ Politicile contabile

Primele situații financiare în conformitate cu IFRS sunt întocmite folosind politici contabile în conformitate cu standardele în vigoare la data de raportare (data de închidere a bilanțului), politici ce sunt aplicate retrospectiv pentru bilanțul de deschidere și toate perioadele prezentate în situațiile financiare.

Principiul de bază al IFRS 1 vizează aplicarea retrospectivă a standardelor internaționale în vigoare la data bilanțului de închidere de la care sunt permise anumite excepții opționale și sunt impuse câteva obligatorii.

Scanned with OKEN Scanner

5.3. Excepții opționale de la aplicarea retrospectivă

Scopul acestor excepții este de a simplifica sarcina întreprinderilor, deși nici aplicarea lor nu este întotdeauna facilă.

■ Excepția 1: Grupările de întreprinderi

Potrivit principiului stipulat de normă, întreprinderile ar trebui să aplice retrospectiv prevederile IFRS 3 „Grupări de întreprinderi".

Prin aplicarea excepției, informațiile referitoare la grupările de întreprinderi care au fost recunoscute înainte de data trecerii la IFRS nu trebuie să fie retratate. Dacă întreprinderile aleg să retrateze informațiile referitoare la o grupare de întreprinderi anterioară trecerii la IFRS, toate grupările care au avut loc ulterior sunt retratate.

Exemplu: Managementul grupului A intenționează să prezinte primele situații financiare în conformitate cu IFRS la 31 decembrie 2006. Data trecerii la IFRS va fi 1 ianuarie 2005, dată la care va fi întocmit bilanțul de deschidere. Grupul a achiziționat câte o întreprindere nouă în fiecare an începând cu anul 1999. Managementul dorește să retrateze informațiile referitoare la o achiziție din 2001, fără a retrata achizițiile ulterioare. Un astfel de tratament nu este permis chiar dacă se aplică excepția opțională prevăzută de IFRS 1.

■ Clasificarea unei grupări de întreprinderi

O grupare de întreprinderi clasificată și contabilizată după reguli diferite de cele prevăzute în IFRS 3, ca uniune de interese, nu trebuie retratată dacă întreprinderea alege să aplice excepția opțională.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Întreprinderea B va prezenta primele situații financiare în conformitate cu IFRS la 31 decembrie 2005. Data trecerii la IFRS va fi 1 ianuarie 2004. În anul 2000, B a fuzionat cu o întreprindere mai mică J printr-un schimb de acțiuni. B a contabilizat gruparea folosind metoda uniunii de interese, activele și datoriile întreprinderii J au fost incluse în bilanțul lui B la valorile lor contabile fără să se recunoască fond comercial. În condițiile aplicării excepției opționale, tranzacția nu este retratată după regulile contabile aplicabile achiziției. Dacă B aplică IFRS 3 retrospectiv, atunci fuziunea cu J va fi reclasificată ca achiziție și vor fi aplicate regulile contabile aplicabile acesteia.

■ Recunoașterea activelor și datoriilor

Toate activele și datoriile ce rezultă dintr-o grupare de întreprinderi și îndeplinesc criteriile de recunoaștere prevăzute de normele internaționale vor fi recunoscute la data trecerii la IFRS, cu excepția activelor și datoriilor financiare ce au fost derecunoscute prin aplicarea referențialului contabil anterior. Totuși, prin aplicarea excepției opționale, proiectele de cercetare și datoriile contingente existente la data grupării nu vor fi recunoscute (cum s-ar face dacă IFRS 3 ar fi aplicat retrospectiv). Similar, activele și datoriile ce nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere vor fi derecunoscute (eliminate din bilanț).

Ajustările ocazionate de recunoșterea sau derecunoașterea activelor și datoriilor vor fi imputate rezultatului reportat, cu excepția celor legate de imobilizările necorporale pentru care este afectat fondul comercial (dacă acesta nu a fost imputat anterior capitalurilor proprii).

Exemplu: Data trecerii la IFRS pentru societatea mamă A este 1 ianuarie 2004. Societatea A a achiziționat 100% filiala F în martie 2002. Anterior tranzacției, societatea F încheiase un contract de locație (în calitate de locatar), având ca obiect un utilaj, ce îndeplinește condițiile IAS 17 pentru a fi contabilizat ca locație-finanțare. Potrivit referențialului contabil aplicat anterior de societatea F, contractul a fost

Scanned with OKEN Scanner

contabilizat ca o locație simplă. Prin aplicarea tratamentului contabil prevăzut de IAS 17 contractelor de locație finanțare, societatea F ar trebui să dețină la 1 ianuarie 2004 un activ cu o valoare netă contabilă de 450.000.000 u.m. (valoarea brută 500.000.000 u.m. și amortizarea cumulată de 50.000.000 u.m.) și o datorie de 300.000.000 u.m.

În bilanțul de deschidere consolidat, sociatatea A trebuie să recunoască un activ de 450.000.000 u.m., o datorie de 300.000.000 u.m., iar diferența este imputată rezultatului reportat.

+A		+D,+(-A), +Cpr	
2131	=	%	500.000.000
Echipamente tehnologice		167	300.000.000
		Alte împrumuturi și datorii asimilate	
		2813	50.000.000
		Amortizarea echipamentelor tehnologice	
		1172	150.000.000
		Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	

■ Evaluarea activelor și datoriilor

Pentru activele și datoriile întreprinderii evaluate la cost, valorile contabile la data grupării reprezintă costul prezumat, care stă la baza tratamentelor contabile ulterioare potrivit IFRS. Activele și datoriile evaluate, potrivit IFRS, la valoarea justă vor fi evaluate la această bază la data trecerii la IFRS.

Activele și datoriile achiziționte sunt recunoscute în bilanțul de deschidere al cumpărătorului cu excepția cazului în care normele internaționale nu permit recunoașterea. Activele și datoriile care nu au fost recunoscute potrivit referențialului aplicabil întreprinderii imediat după grupare sunt recunoscute în bilanțul de deschidere doar dacă ar fi recunoscute în bilanțul întreprinderii achiziționate și sunt evaluate urmând prevederile IFRS.

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 1

Societatea M a achiziționat 100% acțiunile societății F, la 1 ianuarie 2004. În 2003, societatea F a realizat vânzări pentru care a oferit dreptul de returnare pe perioada de garanție. Deși, potrivit IAS 37, societatea F ar fi trebuit să recunoască un provizion pentru garanții de 30.000.000 u.m., acesta nu a fost recunoscut. La 1 ianuarie 2005 (data trecerii la IFRS), suma necesară pentru decontarea datoriei este estimată la 26.000.000 u.m. Ce înregistrări efectuează M la data trecerii la IFRS, dacă se aplică excepția facultativă? Dar dacă se aplică prevederile IFRS 3 retrospectiv?

- **Ajustarea fondului comercial**

Prin aplicarea excepției opționale, fondul comercial este ajustat pentru imobilizările necorporale recunoscute sau derecunoscute, pentru rezoluția contingențelor legate de contraprestația oferită în gruparea de întreprinderi și pentru pierderea din depreciere rezultată prin efectuarea testului la data trecerii la IFRS.

Mărimea ajustărilor este determinată la data trecerii la IFRS, nu la data grupării de întreprinderi. Fondul comercial este testat pentru depreciere, potrivit IAS 36, la data trecerii la IFRS, chiar dacă nu există indicii de depreciere.

Exemplu: Societatea mamă ALFA a achiziționat 70 % din acțiunile filialei BETA la 1 martie 2002. ALFA va prezenta primele situații financiare consolidate la 31 decembrie 2006, cu data trecerii la IFRS la 1 ianuarie 2005. Potrivit referențialului contabil aplicat anterior, filiala BETA a capitalizat, la începutul anului 2001, cheltuieli de dezvoltare de 50.000.000 u.m., amortizabile 5 ani. Dacă BETA ar fi aplicat standarde internaționale, cheltuielile de dezvoltare nu ar fi fost capitalizate (IAS 38). Valoarea contabilă a cheltuielilor de dezvoltare la data trecerii la IFRS este 10.000.000 u.m. Cota de impozitare este de 16%. În vederea întocmirii bilanțului consolidat de deschidere, ALFA efectuează următoarea înregistrare:

Scanned with OKEN Scanner

-(-A), +A, -Cpr,+A		-A	
%	=	203	50.000.000
2803		Cheltuieli de dezvoltare	40.000.000
Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare			
2071			5.880.000
Fond comercial			2.520.000
Interese minoritare			1.600.000
4412			
Impozit pe profit amânat			

Odată cu eliminarea cheltuielilor de dezvoltare, ALFA va trebui să recunoască un activ de impozit amânat (deoarece baza contabilă a fost diminuată).

Pentru eliminarea cheltuielilor de dezvoltare cu o valoare netă de 10.000.000 u.m. și recunoașterea impozitului amânat de 1.600.000 u.m. va fi afectat fondul comercial (pentru 5.880.000 u.m.) și interesele minoritare (pentru 2.520.000 u.m.).

Exercițiul 2

Societatea M achiziționează 100% întreprinderea F, la 1 ianuarie 2002. Societatea mamă M va întocmi primele situații financiare în conformitate cu IFRS la 31 decembrie 2006, cu data tranziției la 1 ianuarie 2005. La 1 ianuarie 2000, F a achiziționat un program informatic la un cost de 300.000.000 u.m., pe care îl amortizează în 3 ani. Durata de viață utilă estimată, potrivit IAS 38, este de 6 ani. La 31 decembrie 2002, activul este complet amortizat.

Valoarea contabilă la data grupării (100.000.000 u.m.) este costul prezumat care stă la baza determinării amortizării ulterioare, potrivit IAS 38. Durata de viață utilă la data grupării este de 4 ani. Amortizarea până la data trecerii la IFRS este de 75.000.000 u.m. Societatea mamă M alege să aplice excepția facultativă referitoare la grupările de întreprinderi. Ce înregistrează societatea mamă la 1 ianuarie 2005?

Scanned with OKEN Scanner

Fondul comercial care a fost dedus din capitalurile proprii, potrivit referențialului anterior, nu va fi recunoscut ca activ în bilanțul de deschidere, potrivit IFRS. Ajustările ulterioare ale fondului comercial, cum ar fi cele legate de rezoluția unei contingențe legate de contraprestația oferită în tranzacție, afectează rezultatul reportat. Același tratament se aplică și pentru imobilizările necorporale care nu au fost recunoscute sau imobilizările necorporale recunoscute dar care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere.

Exemplu: Întreprinderea ALFA va prezenta primele situații financiare în conformitate cu IFRS la 31 decembrie 2006, data trecerii la IFRS fiind 1 ianuarie 2005. În ianuarie 2003, ALFA a achiziționat o filială. În situațiile financiare consolidate întocmite potrivit referențialului aplicat anterior:

- fondul comercial de 150.000.000 u.m. a fost imputat capitalurilor proprii;
- societatea ALFA a recunoscut cheltuieli de constituire de 32.000.000 u.m., amortizabile în 4 ani și care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere prevăzute de IAS 38;
- la data grupării, nu au fost recunoscute cheltuieli de dezvoltare de 90.000.000 u.m., cu o durată de amortizare de 5 ani ce îndeplinesc criteriile de recunoaștere prevăzute de IAS 38.

În vederea întocmirii bilanțului de deschidere, societatea ALFA efectuează următoarele retratări:

- pentru fondul comercial imputat capitalurilor proprii nu se efectuează nici o retratare;
- pentru cheltuielile de constituire care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere (amortizarea între data achiziției și data trecerii la IFRS 16.000.000 u.m.):

-Cpr, -(-A)		-A	
1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	=	201 Cheltuieli de constituire	32.000.000 16.000.000
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire			16.000.000

- pentru cheltuielile de dezvoltare care îndeplinesc criteriile de recunoaștere ale IAS 38 , dar nu au fost recunoscute:

Scanned with OKEN Scanner

+A		+(-A),+Cpr	
203	=	%	90.000.000
Cheltuieli de dezvoltare		2803	36.000.000
		Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	
		1172	
		Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	54.000.000

■ Filialele care nu au fost consolidate

Dacă o filială nu a fost consolidată prin aplicarea regulilor contabile anterioare, întreprinderea mamă va identifica și evalua la data trecerii la IFRS activele și datoriile filialei urmând prevederile standardelor internaționale.

Fondul comercial se determină ca diferență între costul investiției societății mamă în filială la data achiziției și interesul său în activul net al filialei, determinat la data trecerii la IFRS.

Exemplu: Data trecerii la IFRS pentru societatea mamă M este 1 ianuarie 2005. Societatea M nu a consolidat o filială F (în care deține 45% din drepturile de vot) achiziționată la 15 iunie 2002. La 1 ianuarie 2005, valoarea activelor filialei determinată potrivit IFRS este de 600.000.000 u.m, iar valoarea datoriilor (inclusiv impozitele amânate) este de 400.000.000 u.m. Costul de achiziție al acțiunilor societății F, la 15 iunie 2002, a fost de 180.000.000 u.m.

Activul net la data trecerii la IFRS este de 200.000.000 u.m. Societatea mamă consolidează filiala F. Bilanțul consolidat de deschidere va cuprinde:

a) activele și datoriile filialei de 600.000.000 u.m. și respectiv 400.000.000 u.m.;
b) interesele minoritare: 65% x 200.000.000 u.m.;
c) fondul comercial: 180.000.000 u.m. – 45% x 200.000.000 u.m.;
d) ajustarea care rezultă este afectată rezultatului reportat.

Scanned with OKEN Scanner

La data trecerii la IFRS, societatea M testează fondul comercial pentru depreciere, potrivit prevederilor IAS 36.

■ Fondul comercial negativ

Prin aplicarea excepției opționale, fondul comercial negativ este derecunoscut prin afectarea rezultatului reportat la data trecerii la IFRS.

Exemplu: Societatea mamă M va prezenta primele situații financiare, în conformitate cu IFRS, la 31 decembrie 2006. În ianuarie 2003, societatea M a achiziționat 80% din acțiunile unei societăți F, în următoarele condiții:

- costul de achiziție: 200.000.000 u.m.;
- valoarea justă a activelor identificate în momentul achiziției: 800.000.000 u.m.;
- valoarea justă a datoriilor (inclusiv impozitul amânat) identificate: 500.000.000 u.m.

Fondul comercial negativ = 80%(800.000.000-500.000.000)-200.000.000 = 40.000.000 u.m.

Fondul comercial negativ este reluat la venituri în 10 ani. La data trecerii la IFRS, în bilanțul consolidat există un sold al fondului comercial negativ de 32.000.000 u.m. În vederea întocmirii bilanțului consolidat de deschidere, societatea M efectuează următoarea înregistrare:

-D		+Cpr	
2075	=	1172	32.000.000
Fond comercial negativ		Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	

Prezentăm, în sinteză, tratamentele contabile necesare în cazul aplicării excepției facultative și al aplicării retrospective a normei IFRS 3 „Grupări de întreprinderi”[1].

[1] First-time adoption. A guide to IFRS 1, august 2004.

Scanned with OKEN Scanner

Aplicarea excepției opționale din IFRS 1	**Aplicarea retrospectivă a IFRS 3**
– menținerea clasificării anterioare: achiziție sau uniune de interese; – identificarea activelor și datoriilor la data trecerii la IFRS și recunoașterea celor care îndeplinesc criteriile de recunoaștere (cu excepția unor active sau datorii financiare derecunoscute anterior); – pentru activele și datoriile evaluate la altă bază decât costul, se menține valoarea de la data trecerii la IFRS; – pentru activele și datoriile evaluate la cost se utilizează valoarea contabilă la data grupării, mai puțin amortizarea ulterioară, potrivit IFRS; – activele și datoriile care nu au fost recunoscute anterior vor fi evaluate ca și cum întreprinderea cumpărată ar aplica pentru prima dată IFRS; – valoarea contabilă a fondului comercial este ajustată cu: • imobilizările necorporale recunoscute sau derecunoscute la data trecerii la IFRS; • contingențele care afectează contraprestația; • deprecierea fondului comercial.	– identificarea cumpărătorului; – identificarea activelor și datoriilor la data achiziției și recunoașterea lor în conformitate cu IFRS 3 (sunt recunoscute imobilizările necorporale generate intern și datoriile contingente ale întreprinderii achiziționate ce pot fi evaluate fiabil); – derecunoașterea activelor și datoriilor ce nu sunt în conformitate cu IFRS; – toate activele și datoriile sunt evaluate la valoarea justă la data achiziției și ajustate ulterior potrivit standardelor aplicabile; – fondul comercial este determinat la data achiziției ca diferență între costul de achiziție și valoarea justă a activelor, datoriilor identificate și a datoriilor contingente minus orice depreciere ulterioară; – anularea amortizării anterioare a fondului comercial.

Scanned with OKEN Scanner

– activele și datoriile filialelor care nu au fost anterior consolidate sunt recunoscute și evaluate la data trecerii la IFRS, ca și cum referențialul IFRS ar fi fost aplicat dintotdeauna. – fondul comercial, la data trecerii la IFRS, se determină ca diferență dintre costul investiției în filială și interesul mamei în activul net ajustat.	

■ Excepția 2: Valoarea justă considerată drept cost prezumat

Prin aplicarea acestei excepții, întreprinderile nu trebuie să reconstituie informații din trecut pentru determinarea costului. Valoarea justă la data trecerii la IFRS este considerată cost prezumat și reprezintă punctul de plecare pentru determinarea amortizărilor și pierderilor din depreciere viitoare. Întreprinderile care aplică această excepție nu sunt obligate să aplice tratamentul alternativ al IAS 16.

Exemplu: Întreprinderea ALFA va întocmi primele situații financiare în conformitate cu IFRS, la 31 decembrie 2006 și prezintă sume comparative pentru un an. Potrivit referențialului anterior, societatea ALFA a capitalizat, la 1 ianuarie 2002, costul reparațiilor unor echipamente de 40.000.000 u.m., care ar fi trebuit imputat pe cheltuieli, potrivit IAS 16. Amortizarea suplimentară înregistrată în perioada 1 ianuarie 2002 – 1 ianuarie 2005, datorită capitalizării cheltuielilor cu reparațiile, a fost de 28.000.000 u.m.

Valoarea netă contabilă a echipamentelor, la data trecerii la IFRS, este de 450.000.000 u.m iar valoarea justă este de 430.000.000 u.m.

Deoarece politica anterioară nu era conformă cu IAS 16, societatea ALFA ar trebui să recalculeze costul imobilizărilor sau să aplice excepția opțională potrivit căreia orice imobilizare corporală poate

Scanned with OKEN Scanner

fi evaluată la valoarea justă la 1 ianuarie 2005, data trecerii la IFRS. Valoarea justă este considerată cost prezumat și servește ca punct de plecare pentru determinarea amortizărilor și deprecierilor viitoare, iar ajustarea necesară este imputată rezultatului reportat.

Înregistrările efectuate de societatea ALFA în vederea întocmirii bilanțului de deschidere sunt:

a) dacă societatea ALFA alege să aplice IAS 16 retrospectiv:

– ajustarea valorii imobilizărilor cu costul reparațiilor:

-Cpr		-A	
1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	=	2131 Echipamente tehnologice	40.000.000

– anularea amortizării suplimentare înregistrate:

-(-A)		+Cpr	
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	28.000.000

b) dacă societatea ALFA aplică excepția facultativă:

– evaluarea echipamentelor la valoarea justă la 1 ianuarie 2005 (costul prezumat):

-Cpr		-A	
1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	=	2131 Echipamente tehnologice	20.000.000

Exemplu: Data trecerii la IFRS, pentru societatea BETA, este 1 ianuarie 2005. Valoarea netă contabilă a unor terenuri a fost determinată, potrivit referențialului anterior, după reguli coerente cu cele prevăzute de IAS 16. Valoarea lor justă la data trecerii la IFRS este semnificativ mai mică decât costul, iar managementul vrea să reflecte această

Scanned with OKEN Scanner

valoare în bilanțul de deschidere. Aplicarea excepției permite managementului să retrateze doar anumite imobilizări corporale la valoarea justă, la data trecerii la IFRS, chiar dacă politica aplicată anterior era conformă cu IFRS.

Exemplu: Societatea X deține 10 avioane. Motoarele sunt înlocuite la fiecare 10 ani, iar costul lor este imputat pe cheltuieli. Costul avioanelor este amortizat pe o durată de 20 ani. Costul motoarelor nu poate fi reconstituit pe baza datelor din contabilitate. Societatea X va aplica prospectiv abordarea pe componente prevăzută de IAS 16. Prin aplicarea excepției facultative, întreprinderea X determină valoarea justă a componentelor la data trecerii la IFRS, iar orice ajustare necesară este imputată rezultatului reportat.

O întreprindere poate considera valoarea reevaluată a unei imobilizări determinată la data trecerii la IFRS sau la o dată anterioară potrivit referențialului contabil anterior drept cost prezumat, dacă aceasta este comparabilă la data reevaluării cu valoarea justă, costul sau costul amortizat determinat potrivit IFRS ajustat cu indicele general al prețului.

Exemplu: Data trecerii la IFRS, pentru întreprinderea Y, este 1 ianuarie 2005. La 31 decembrie 2003, societatea Y a reevaluat clădirile la valoarea justă determinată de evaluatori independenți. Prin aplicarea excepției facultative, societatea Y poate considera valoarea justă a clădirilor, la 31 decembrie 2003, drept cost prezumat pe baza căruia se determină amortizările și deprecierile ulterioare. Deși aplică excepția opțională, întreprinderea Y nu este obligată să aplice tratamentul alternativ al IAS 16.

Exemplu: Întreprinderea BETA va întocmi primele situații financiare potrivit IFRS la 31 decembrie 2006. Data trecerii la IFRS este 1 ianuarie 2005, data la care se întocmește și bilanțul de deschidere. Societatea BETA deține utilaje amortizate după durate de funcționare fiscale. Amortizarea cumulată, la 31 decembrie 2004, este de 500.000.000 u.m. Politica de amortizare nu este conformă cu IAS 16. Amortizarea cumulată determinată cu ajutorul unor estimări efectuate potrivit IAS 16 ar fi de 300.000.000 u.m. Costul echipamentelor este de 700.000.000 u.m. Valoarea justă a echipamentelor, la 1 ianuarie 2005, este de 420.000.000 u.m.

Scanned with OKEN Scanner

La 1 ianuarie 2005, societatea BETA poate ajusta valoarea contabilă a echipamentelor (recalculând costul după durate de amortizare determinate potrivit IAS 16):

-(-A)		+Cpr	
2813	=	1172	200.000.000
Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport		Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	

Dacă aplică excepția facultativă, societatea BETA determină valoarea justă la 1 ianuarie, ce va fi considerată cost prezumat:

+A		+Cpr	
2131	=	1172	220.000.000
Echipamente tehnologice		Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	

Exemplu: Data trecerii la IFRS, pentru întreprinderea A, este 1 ianuarie 2005. Managementul întreprinderii A dorește să adopte tratamentul alternativ al IAS 16 pentru imobilizările corporale. Potrivit referențialului anterior, imobilizările corporale au fost evaluate la cost după reguli coerente cu cele prevăzute de IAS 16. Dacă A alege să aplice excepția facultativă, atunci determină valoarea justă la 1 ianuarie 2005, ce va fi considerată cost prezumat, iar ajustarea necesară este imputată rezultatului reportat.

Dacă întreprinderea A nu aplică excepția opțională, atunci va evalua imobilizările la valoarea justă, iar ajustările de valoare necesare vor fi imputate rezervei din reevaluare (prin aplicarea IAS 16).

Dacă întreprinderea a procedat la evaluarea activelor și datoriilor la valoarea justă, cu ocazia unui eveniment anterior (cum ar fi privatizarea), poate considera aceste valori drept costuri prezumate la data evaluării. Atunci când valoarea recunoscută potrivit referențialului anterior este semnificativ diferită de valoarea ce ar fi recunoscută potrivit IFRS, se înregistrează o ajustare prin afectarea capitalurilor proprii. Excepția este aplicabilă și pentru

Scanned with OKEN Scanner

investițiile imobiliare evaluate la cost, potrivit IAS 40, și pentru imobilizările necorporale evaluate la valoarea justă determinată având ca referință o piață activă și care îndeplinesc criteriile de recunoaștere ale IAS 38.

Exemplu: Societatea ALFA a achiziționat un utilaj la 1 ianuarie 2003, pentru 400.000.000 u.m cu o durată de utilitate de 10 ani. La 31 decembrie 2003, societatea ALFA a reevaluat utilajul la 450.000.000 u.m. Data trecerii la IFRS pentru ALFA este 1 ianuarie 2005. Valoarea justă a utilajului, la 1 ianuarie 2005, este de 430.000.000 u.m. Societatea ALFA alege să aplice tratamentul de bază prevăzut de IAS 16. ALFA poate opta să evalueze utilajul la:

a) valoarea justă la data trecerii la IFRS, caz în care la 1 ianuarie 2005 se efectuează următoarele înregistrări:

– ajustarea valorii contabile la valoarea justă: (430.000.000-400.000.000);

Valoarea contabilă a utilajului la 1 ianuarie 2005 este de 400.000.000 u.m.: (450.000.000 u.m. – 50.000.000 u.m.).

+A		+Cpr	
2131 Echipamente tehnologice	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	30.000.000

– anularea reevaluării anterioare: (450.000.000 -360.000.000):

-Cpr		+Cpr	
1058 Rezerve din reevaluare	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	90.000.000

b) valoarea determinată după regulile contabile anterioare, caz în care nu este necesară nici o înregistrare;

c) valoarea determinată prin aplicarea retroactivă a IAS 16, caz în care pentru întocmirea bilanțului de deschidere se efectuează înregistrările:

Scanned with OKEN Scanner

– anularea reevaluării anterioare:

-Cpr		-A,+(-A)	
1058	=	%	90.000.000
Rezerve din reevaluare		2131	50.000.000
		Echipamente tehnologice	
		2813	40.000.000
		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport	

– anularea amortizării suplimentare generate de reevaluare:

-(-A)		+Cpr	
2813	=	1172	10.000.000
Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport		Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	

■ Excepția 3: Beneficiile angajaților

Potrivit IAS 19 „Beneficiile angajaților", planurile de pensii sunt clasificate în două categorii: planuri cu contribuții determinate și planuri cu beneficii determinate (pentru care regulile de contabilizare sunt mult mai complexe). Provizioanele pentru planurile de pensii cu beneficii determinate sunt evaluate pe baza a numeroase prezumții actuariale.

Pe termen lung, câștigurile și pierderile actuariale se pot compensa. Prin urmare, IAS 19 nu solicită recunoașterea lor imediată. Potrivit IAS 19, câștigurile și pierderile cumulate la sfârșitul perioadei de raportare anterioare ce depășesc 10% din maximul dintre obligația privind beneficiile determinate și valoarea justă a activelor planului (coridorul) sunt amânate și recunoscute în perioadele viitoare pe durata medie de serviciu rămasă a salariaților participanți la plan. Câștigurile și pierderile ce nu depășesc „coridorul" nu sunt recunoscute.

IFRS 1 permite întreprinderii să aplice prospectiv abordarea „coridor" și să recunoască toate câștigurile și pierderile actuariale

Scanned with OKEN Scanner

cumulate până la data trecerii la IFRS. Dacă o întreprindere alege să aplice această excepție facultativă, atunci ea trebuie aplicată pentru toate planurile de pensii.

Exemplu: Data trecerii la IFRS pentru întreprinderea ALFA este 1 ianuarie 2005. Printr-un plan de pensii, toți angajații societății ALFA vor primi un beneficiu post pensionare de 10% din salariul anual, pentru fiecare an de serviciu, indexat cu indicele general al prețurilor. Potrivit referențialului anterior, societatea ALFA nu a înregistrat o datorie privind pensiile. Fiind vorba de un plan de pensii cu beneficii determinate, ALFA trebuie să determine datoria pentru beneficiile post pensionare cu ajutorul metodei unității proiectate de credit la data trecerii la IFRS. Managementul lui ALFA poate decide să aplice abordarea „coridor" prospectiv sau să determine câștigurile și pierderile actuariale amânate la data trecerii la IFRS.

■ Excepția 4: Diferențele din conversie cumulate

Potrivit IAS 21, anumite diferențe de curs valutar sunt recunoscute în capitalurile proprii. IFRS 1 scutește întreprinderile care adoptă prima dată IFRS să determine retrospectiv diferențele din conversie, iar diferențele înregistrate potrivit reglementărilor anterioare sunt anulate la data trecerii la IFRS.

■ Excepția 5: Instrumentele financiare compuse

Potrivit IAS 32, instrumentele financiare compuse sunt scindate în componenta de datorie și de capitaluri proprii, pe baza condițiilor existente la recunoașterea inițială[2]. IFRS 1 permite întreprinderilor să nu identifice separat cele două elemente dacă elementul de datorie nu mai există la data trecerii la IFRS (deoarece aplicarea retrospectivă ar însemna practic identificarea a două elemente de capitaluri proprii).

[2] Un exemplu ilustrativ în acest sens a fost prezentat în cadrul capitolului 4.

Scanned with OKEN Scanner

■ Excepția 6: Activele și datoriile filialelor, întreprinderilor asociate și întreprinderilor de tip „joint venture"

O societate mamă poate adopta IFRS la o dată diferită de filialele sale. Când societatea mamă aplică IFRS înaintea unei filiale, aceasta din urmă poate evalua activele și datoriile fie la valorile incluse în situațiile consolidate, fie la valori determinate în conformitate cu IFRS 1 la data trecerii la IFRS. Dacă societatea mamă aplică IFRS la o dată ulterioară, în bilanțul consolidat activele și datoriile sunt evaluate la valorile contabile din conturile filialei. O opțiune similară este disponibilă și întreprinderilor asociate sau asocierilor în participație care aplică pentru prima dată IFRS la o dată anterioară sau ulterioară societății mamă.

■ Excepția 7: Desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior

IAS 39 permite ca un instrument financiar să fie desemnat la recunoașterea inițială ca datorie sau activ financiar evaluat la valoarea justă, cu recunoașterea variațiilor de valoare în contul de profit și pierdere. IFRS 1 permite ca această desemnare să poată fi făcută la data trecerii la IFRS. De asemenea, activele financiare pot fi clasificate ca disponibile pentru vânzare la data trecerii la IFRS.

■ Excepția 8: *Tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni*

Standardul IFRS 2 „Plăți pe bază de acțiuni" conține prevederi referitoare la tratamentul contabil al emisiunilor de acțiuni sau opțiuni pe acțiuni către salariați sau alte părți care furnizează bunuri și servicii întreprinderii.

Întreprinderile sunt încurajate, fără a fi obligate, să aplice prevederile IFRS 2 „Plăți pe bază de acțiuni" instrumentelor de capital acordate înainte de 7 noiembrie 2002 și celor acordate după 7 noiembrie 2002 care devin legitime înainte de data trecerii la IFRS sau la 1 ianuarie 2005. În acest caz, o întreprindere poate aplica IFRS 2 doar dacă a publicat anterior valoarea justă a instrumentelor emise, determinată la data evaluării.

Scanned with OKEN Scanner

În plus, dacă o întreprindere schimbă condițiile emisiunii instrumentelor pentru care nu s-au aplicat prevederile IFRS 2, nu este obligată să aplice tratamentul prevăzut de IFRS 2 pentru aceste modificări, cu condiția ca aceasta să fi survenit înainte de data trecerii la IFRS sau 1 ianuarie 2005. Întreprinderile nu sunt obligate să retrateze informația comparativă pentru perioadele anterioare datei de 7 noiembrie 2002 pentru datoriile rezultate din tranzacțiile pe bază de acțiuni (pentru care se aplică prevederile IFRS 2), decontate înainte de 1 ianuarie 2005.

- **Excepția 9: Contractele de asigurare**

În pofida principiului general, un asigurator poate alege să aplice prevederile tranzitorii ale IFRS 4 „Contracte de asigurare", ce presupun o aplicare prospectivă a normei începând cu ianuarie 2005.

- **Excepția 10: Modificările în valoarea provizionului pentru dezafectare inclus în costul imobilizărilor corporale**

O întreprindere care aplică pentru prima dată IFRS nu trebuie să aplice retrospectiv prevederile IFRIC 1[3] pentru modificările în valoarea provizionului pentru dezafectare care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS.

Întreprinderile care aplică această excepție vor evalua provizionul la data trecerii la IFRS după prevederile IAS 37, vor estima suma care ar fi fost inclusă în costul activului prin actualizarea datoriei cu cea mai buna estimare a ratei de actualizare istorice ce ar fi fost utilizată și vor calcula amortizarea cumulată la data trecerii la IFRS, pe baza duratelor de utilitate estimate.

[3] Interpretarea IFRIC 1 a fost dezvoltată de noi în cadrul capitolului 4 din primul volum al acestei lucrări.

Scanned with OKEN Scanner

■ Excepția 11: Aranjamente contractuale care conțin contracte de locație

O întreprindere poate aplica prevederile tranzitorii ale IFRIC 4 „Determinarea dacă un aranjament conține un contract de leasing", adică poate analiza dacă aranjamentele existente conțin un contract de locație la data trecerii la IFRS.[4]

Potrivit IFRIC 4, aranjamentele care conțin un contract de leasing trebuie contabilizate în conformitate cu IAS 17. Un aranjament este sau conține un contract de leasing dacă îndeplinirea sa depinde de un anumit activ (chiar dacă acesta nu este specificat explicit în contract) pentru care se transferă controlul utilizării.

■ Excepția 12: Evaluarea activelor și datoriilor financiare la valoarea justă

Pentru determinarea valorii juste a activelor și datoriilor financiare se pot folosi modele matematice care să surprindă toți factorii pe care i-ar lua în considerare participanții pe piață, în determinarea prețului și care să fie în concordanță cu metodologiile economice acceptate pentru evaluarea instrumentelor financiare. Aplicarea acestei prevederi ar putea determina să nu fie înregistrat nici un câștig sau pierdere la recunoașterea inițială. În acest caz, ulterior recunoașterii inițiale, va fi recunoscut un câștig sau o pierdere dacă rezultă dintr-o modificare a unuia din factorii utilizați de participanții pe piață pentru stabilirea prețului. În ciuda cerinței IFRS 1 de conformitate cu standardele în vigoare la data de raportare și a interdicției de a aplica predererile tranzitorii ale standardelor, o întreprindere poate aplica aceste prevederi fie prospectiv pentru tranzacțiile încheiate după 25 octombrie 2002, sau prospectiv pentru tranzacțiile încheiate după 1 ianuarie 2004.

[4] Excepție introdusă prin amendarea IFRS 1, ca urmare a introducerii IFRIC 4 în aprilie 2005.

Scanned with OKEN Scanner

5.4. Excepții obligatorii

■ Excepția 1: Derecunoașterea instrumentelor financiare

Activele și datoriile financiare vor fi recunoscute și evaluate în bilanțul de deschidere în conformitate cu prevederile versiunii IAS 39 în vigoare la data de raportare. Ca excepție de la principiul general, activele și datoriile care au fost derecunoscute înainte de data trecerii la IFRS nu sunt recunoscute în bilanțul de deschidere.

■ Excepția 2: Contabilitatea de acoperire

O întreprindere care aplică pentru prima dată IFRS trebuie să evalueze toate instrumentele financiare derivate la valoarea justă la data trecerii la IFRS și să elimine eventuale câștiguri sau pierderi referitoare la acestea care au fost amânate anterior.

Cel care adoptă pentru prima dată IFRS trebuie să analizeze dacă relațiile de acoperire îndeplinesc criteriile IAS 39 (legate în principal de desemnare, documentație și eficiență) pentru aplicarea regulilor specifice contabilității de acoperire. Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, atunci se aplică prevederile IAS 39 referitoare la întreruperea contabilității de acoperire. Desemnarea unei relații de acoperire nu se poate face retrospectiv.

■ Excepția 3: Estimări

IFRS 1 interzice utilizarea înțelegerii ulterioare a unui eveniment pentru corectarea estimărilor, decât în cazul unei erori. Estimările anterioare sunt corectate doar dacă nu au fost făcute în conformitate cu IFRS și trebuie să reflecte condițiile existente la data trecerii la IFRS.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Societatea ALFA va întocmi primele situații financiare în conformitate cu IFRS la 31 decembrie 2006 (data trecerii la IFRS fiind 1 ianuarie 2005). În bilanțul întocmit la 31 decembrie 2004, societatea ALFA are un provizion pentru garanții în valoare de 40.000.000 u.m. Valoarea provizionului este determinată după reguli coerente cu cele exprimate de IAS 37. În acest caz, societatea ALFA nu trebuie să efectueze ajustări în vederea întocmirii bilanțului de deschidere. Societatea ALFA va putea ajusta aceste estimări, spre exemplu, pentru determinarea valorii provizionului la 31 decembrie 2005.

Dacă regulile contabile anterioare impuneau recunoașterea unor elemente similare dar întreprinderea a estimat valoarea lor utilizând metode diferite de cele prevăzute de standardele internaționale, estimările efectuate la data trecerii la IFRS trebuie să pornească de la cele efectuate după regulile contabile anterioare, diferențele reflectându-se în bilanțul de deschidere.

Exemplu: Societatea BETA a achiziționat la 1 ianuarie 2003 un echipament pentru care a estimat cheltuieli cu dezafectarea și refacerea amplasamentului de 20.000.000 u.m la sfârșitul celor 10 ani de viață utilă. Data trecerii la IFRS pentru societatea BETA este 1 ianuarie 2005. La 31 decembrie 2004, BETA are în bilanț un provizion pentru dezafectare de 20.000.000 u.m care a fost capitalizat potrivit IAS 16. Potrivit prevederilor IFRIC 1, acesta trebuie determinat după o bază actualizată.

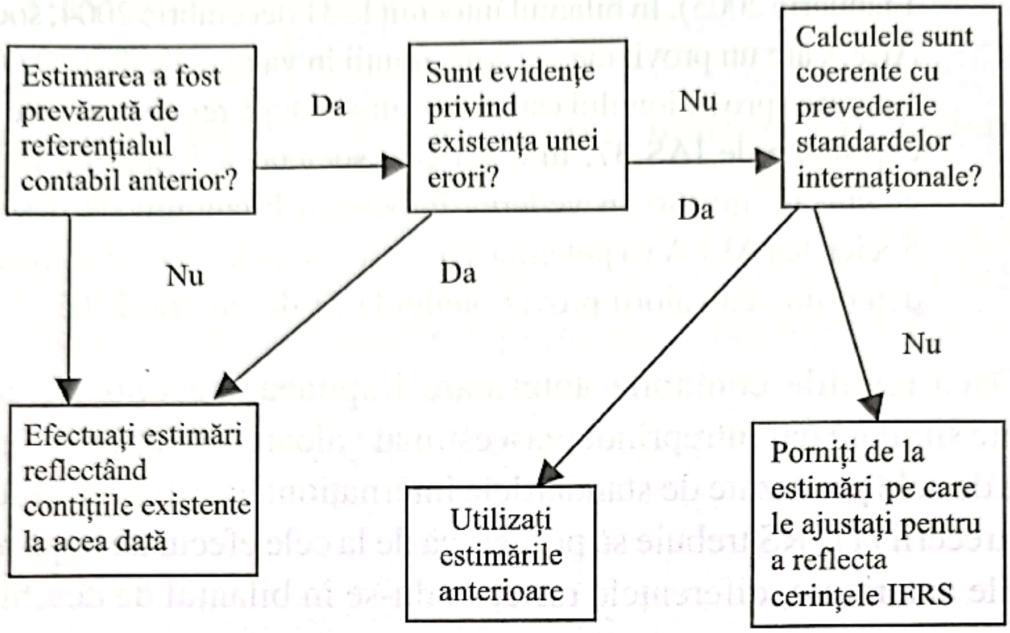
La 1 ianuarie 2005 se estimează următoarea evoluție a ratei dobânzii pe durata de viață utilă rămasă:

Anul	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Rata dobânzii	12%	11%	9%	8%	7%	8%	7%	6%

Valoarea provizionului în bilanțul de deschidere se determină prin actualizarea estimării inițiale la 565.161 u.m.

Scanned with OKEN Scanner

Schemă logică privind aplicarea excepției obligatorii referitoare la estimări



- **Excepția 4: Activele clasificate ca deținute în vederea vânzării și activitățile întrerupte**

O întreprindere care are data de trecere la IFRS după 1 ianuarie 2005 va aplica prevederile IFRS 5 retrospectiv[5]. Dacă data de trecere la IFRS este anterioară lui 1 ianuarie 2005, se aplică prevederile tranzitorii prevăzute de IFRS 5 (care prescriu aplicarea prospectivă a normei).

Exemplu: Data trecerii la IFRS pentru întreprinderea ALFA este 1 ianuarie 2005. La această dată, societatea ALFA deține un echipament care îndeplinește criteriile pentru a fi clasificat ca deținut în vederea cesiunii începând cu 1 martie 2004. Potrivit reglementărilor contabile anterioare, societatea ALFA a continuat să amortizeze echipamentul, amortizarea pentru perioada 1 martie 2004 –1 ianuarie 2005 a fost de 30.000.000 u.m.

[5] Prevederile normei IFRS 5 au fost detaliate în cadrul capitolului 1 al volumului 2 al lucrării noastre.

Scanned with OKEN Scanner

În vederea întocmirii bilanțului de deschidere, societatea ALFA efectuează următoarea înregistrare:

-(-A)		+Cpr	
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	30.000.000

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA va publica primele situații fiananciare în conformitate cu IFRS la 31 decembrie 2006 (data trecerii la IFRS fiind 1 ianuarie 2005). La 31 decembrie 2005, ALFA a publicat situațiile financiare anuale simplificate, în conformitate cu OMF 94/2001:

Bilanțul contabil la 31.12.2005 se prezintă astfel:

Valori în mii lei

Elemente	Începutul anului	Sfârşitul anului
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE	**4.000.000**	**3.800.000**
Cheltuieli de constituire[1)]	50.000	30.000
Concesiuni, brevete, licente, mărci	3.950.000	3.770.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE [2)]	**400.000.000**	**472.000.000**
Terenuri şi construcţii	280.000.000	320.000.000
Instalaţii tehnice şi maşini	120.000.000	152.000.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE [3)]	**20.000.000**	**18.000.000**
Titluri sub formă de interese de participare	20.000.000	18.000.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL	**424.000.000**	**493.800.000**
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI [4)]	**2.000.000**	**2.500.000**
Materii prime şi materiale consumabile	800.000	900.000
Producţia în curs de execuţie	700.000	600.000
Produse finite şi mărfuri	500.000	500.000

Scanned with OKEN Scanner

II. CREANȚE	**4.000.000**	**3.700.000**
Creanțe comerciale[5)]	3.200.000	3.300.000
Alte creanțe [6)]	800.000	400.000
III. INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT [7)]	**8.000.000**	**8.200.000**
Acțiuni proprii		200.000
Alte investiții financiare pe termen scurt	8.000.000	8.000.000
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI	7.000.000	5.800.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL	**21.000.000**	**20.200.000**
C. CHELTUIELI ÎN AVANS	**2.000.000**	**1.800.000**
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	**18.000.000**	**17.000.000**
Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	5.000.000	6.000.000
Sume datorate instituțiilor de credit	10.000.000	10.000.000
Datorii comerciale	1.000.000	500.000
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi alte datorii pentru asigurările sociale	2.000.000	500.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE	**4.000.000**	**4.200.000**
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	**428.000.000**	**498.000.000**
G. DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN	**30.000.000**	**18.000.000**
Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	18.000.000	16.000.000
Sume datorate instituțiilor de credit	2.000.000	1.500.000
Alte datorii,inclusiv datorii fiscale şi alte datorii pentru asigurările sociale[8)]	10.000.000	500.000
Datorii comerciale		
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI[9)]	**2.000.000**	**3.000.000**
I. VENITURI ÎN AVANS	**1.000.000**	**800.000**
J. CAPITAL ŞI REZERVE		
I. CAPITAL	126.000.000	169.000.000
din care:		
- capital subscris nevărsat		
- capital subscris vărsat - patrimoniul regiei	20.000.000	30.000.000
II. PRIME DE CAPITAL		
III. REZERVE DIN REEVALUARE	100.000.000	120.000.000
Sold C		
Sold D		

Scanned with OKEN Scanner

IV. REZERVE	120.000.000	140.000.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117)		
Sold C	10.000.000	8.000.000
Sold D		
VI. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR		
Sold C	100.000.000	80.000.000
Sold D		
Repartizarea profitului	(80.000.000)	(70.000.000)
TOTAL CAPITALURI PROPRII	396.000.000	477.000.000
Patrimoniul public		
TOTAL CAPITALURI	**396.000.000**	**477.000.000**

Informații suplimentare:

1) Imobilizările necorporale cuprind cheltuieli de constituire care au fost capitalizate la 1 iulie 2002 și care se amortizează pe 5 ani. Valoarea brută a cheltuielilor de constituire este de 100.000.000 lei, iar baza fiscală la începutul anului 2005 este de 50.000.000 lei.

2) Imobilizările corporale sunt prezentate în bilanț la cost (sau valoarea reevaluată) mai puțin amortizarea cumulată și provizioanele pentru depreciere. Provizioanele pentru depreciere se constituie dacă valoarea de inventar a unei imobilizări corporale este inferioară valorii sale contabile.

Structura imobilizărilor corporale se prezintă astfel:

Valori în mii lei

Imobilizări corporale	**Începutul anului**	**Sfârşitul anului**
- clădiri care au fost reevaluate la 31.12.2003	200.000.000	190.000.000
- terenuri evaluate la cost	80.000.000	120.000.000
- echipamente evaluate la cost	70.000.000	130.000.000
- mijloace de transport care au fost reevaluate la 31.12.2003	50.000.000	32.000.000
Total	**400.000.000**	**472.000.000**

Bazele fiscale ale imobilizărilor corporale la începutul anului 2005:

Imobilizări corporale	**Baza fiscală**
Clădiri	180.000.000
Terenuri	80.000.000
Echipamente	65.000.000
Mijloace de transport	20.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Imobilizările corporale au fost amortizate după estimări realizate în conformitate cu IAS 16.

La 31.12.2003, mijloacele de transport au avut:

- valoarea netă contabilă la 31.12.2003 de 30.000.000.000 lei;
- valoarea reevaluată de 60.000.000.000 lei;
- amortizarea cumulată până la 31.12.2003 de 20.000.000.000 lei.

Costul de achiziție al mijloacelor de transport a fost de 50.000.000.000 lei. Pentru înregistrarea reevaluării s-a utilizat metoda reevaluării valorilor brute. Suplimentul de amortizare înregistrat datorită reevaluării este de 5.000.000.000 lei.

3) Imobilizările financiare sunt prezentate în bilanț la valoarea contabilă mai puțin provizioanele pentru depreciere cumulate. Provizioanele pentru depreciere se determină ca diferență între valoarea de intrare și valoarea justă stabilită cu ocazia inventarierii.

Imobilizările financiare cuprind:

Elemente	Începutul anului	Sfârşitul anului
- interese de participare evaluate la valoarea justă	18.000.000	17.000.000
- interese de participare evaluate la cost	2.000.000	1.000.000
Total	**20.000.000**	**18.000.000**

Baza fiscală a intereselor de participare la începutul anmului 2005 este de 20.500.000 lei, recunoscută fiscal.

4) Metoda utilizată pentru evaluarea stocurilor la ieșire a fost LIFO.

5) Creanțele comerciale au o valoare brută de 3.400.000.000 de lei. A fost recunoscut un provizion pentru depreciere de 200.000.000 de lei, nedeductibil fiscal.

6) În valoarea altor creanțe la începutul anului intră și o creanță de impozit amânat de 416.000.000 de lei.

7) Investițiile financiare pe termen scurt conțin:

Elemente	Începutul anului	Sfârşitul anului
- titluri de plasament evaluate la cost	3.000.000	4.000.000
- titluri de plasament evaluate la valoarea justă	5.000.000	4.000.000
Acțiuni proprii		200.000
Total	**8.000.000**	**8.200.000**

Baza fiscală a titlurilor de plasament la începutul anului 2005 este de 8.500.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

8) Suma de la începutul anului include o datorie de impozit amânat de 8.800.000.lei din care 300.000 vor fi reluate într-o perioadă mai mică de un an.

9) Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

În anul 2005, au fost răscumpărate acțiuni proprii de 200.000.000 de lei. Cheltuielile accesorii legate de achiziție (comisioane) de 20.000.000 de lei au afectat contul de profit și pierdere în 2005.

Impozitul pe profit exigibil este de 100.000.00 lei, din care 200.000 vor fi realizate într-o perioadă mai mică de un an.

Cheltuielile financiare în 2005 conțin cheltuieli cu sconturile acordate în valoare de 30.000.000 de lei.

Pasul 1: Identificarea diferențelor dintre politicile contabile aplicate și cele solicitate de aplicarea IFRS.

Cheltuielile de constituire nu sunt capitalizate potrivit referențialului internațional.

Intreprinderea nu a aplicat prevederile IAS 36, imobilizările fiind evaluate la minimul dintre cost și valoarea de inventar.

Societatea ALFA a recunoscut și încorporat în costul imobilizărilor provizioane pentru dezafectarea echipamentelor la sfârșitul duratei de viață utilă, dar evaluarea acestora nu s-a realizat la o valoare actualizată. Valoarea actualizată la 1 ianuarie 2005 a cheltuielilor estimate cu dezafectarea echipamentelor este de 300.000.000 de lei. Valoarea nominală recunoscută în contabilitate este de 600.000.000 de lei.

Stocurile sunt evaluate cu ajutorul metodei LIFO, metodă care nu este permisă de IAS 2 revizuit. Managementul alege să aplice FIFO pentru evaluarea stocurilor. Valoarea stocului fínal determinat cu ajutorul FIFO este de 2.500.000.000 de lei la 31.12.2004 și respectiv de 3.000.000.000 de lei la 31.12.2005.

Interesele de participare vor fi considerate active financiare disponibile pentru vânzare, evaluate la valoare justă cu variațiile de valoare înregistrate în capitalurile proprii. Valoarea lor justă, la 1 ianuarie 2005, este de 21.000.000.000 de lei.

Titlurile de plasament vor fi clasifícate drept active financiare evaluate la valoarea justă, cu variațiile de valoare în contul de profit și pierdere, potrivit IAS 39. Valoarea lor justă, la 1 ianuarie 2005, este de 9.000.000.000 lei.

Potrivit IAS 32, acțiunile proprii și costurile legate de achiziția lor sunt deduse din capitalurile proprii.

Valoarea scontului acordat nu este recunoscută pe cheltuieli, potrivit IAS 18.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul va trebui prezentat în conformitate cu IAS 1 revizuit. Activele și datoriile vor trebui clasificate în curente și necurente. Contul de profit și pierdere va fi prezentat cu cheltuieli clasificate după natură sau după funcție.

Pasul 2: Aplicarea excepțiilor facultative

Valoarea unor terenuri a scăzut, iar managementul dorește să reflecte valoarea acestora la data trecerii la IFRS. Costul acestor terenuri la 31.12.2004 este de 80.000.000.000 lei, iar valoarea justă este de 70.000.000.000 lei. Pentru clădiri valoarea reevaluată la 31.12.2003 va fi considerată drept cost prezumat.

Echipamentele vor fi evaluate la valoarea justă la data trecerii la IFRS care este de 80.000.000.000 lei. Pentru mijloacele de transport ALFA alege să aplice retrospectiv IAS 16.

ALFA nu trebuie să aplice retrospectiv prevederile IFRIC 1 pentru modificările în valoarea provizionului pentru dezafectare care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS.

Întreprinderea desemnează, la 1 ianuarie 2005, interesele de participare ca active disponibile pentru vânzare și titlurile de plasament ca active evaluate la valoarea justă cu variațiile de valoare înregistrate în contul de profit și pierdere.

Pasul 3: Aplicarea excepțiilor obligatorii

Estimările referitoare la provizionul pentru dezafectarea echipamentelor reflectă condițiile existente la data trecerii la IFRS.

Înregistrări necesare în vederea întocmirii bilanțului de deschidere

(i) derecunoașterea cheltuielilor de constituire capitalizate (100.000.000 lei– amortizarea cumulată 50.000.000 lei):

-Cpr, -(-A)		-A	
%	=	201	100.000.000
1172		Cheltuieli de constituire	50.000.000
Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS			
2801			50.000.000
Amortizarea cheltuielilor de constituire			

(ii) evaluarea terenurilor la valoarea justă la data trecerii la IFRS prin aplicarea excepției facultative prevăzute de IFRS1:

-Cpr,		-A	
1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	=	211 Terenuri	10.000.000.000

(iii) pentru clădiri valoarea reevaluată la 31.12.2003 este considerată drept cost prezumat. Virarea rezervei din reevaluare la rezultatul reportat

- Cpr		+Cpr	
1058 Rezerve din reevaluare dispuse prin acte normativ	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	20.000.000.000

(iv) pentru echipamentele evaluate la valoarea justă la data trecerii la IFRS:

+A		+Cpr	
2131 Echipamente tehnologice	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	10.000.000.000

(v) pentru mijloacele de transport:

– anularea efectelor reevaluării (deoarece întreprinderea va aplica tratamentul de bază al IAS 16):

-Cpr,-(-A)		-A	
%	=	2133	50.000.000.000
1058 Rezerve din reevaluare dispuse prin acte normative		Mijloace de transport	30.000.000.000
2813 Amortizarea mijloacelor de transport			20.000.000.000

și

– anularea amortizării suplimentare generată de reevaluare:

-(-A)		+Cpr	
2812 Amortizarea clădirilor	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	5.000.000.000

(vi) desemnarea intereselor de participare ca active financiare disponibile pentru vânzare, evaluate la valoarea justă la data trecerii la IFRS, prin aplicarea excepției facultative:

+A		+Cpr,-A	
263.02 Active financiare disponibile pentru vânzare	=	% 106.01 Rezerve. Variațiile valorii juste pentru activele disponibile pentru vânzare	21.000.000.000 1.000.000.000
		263 Interese de participare	20.000.000.000

(vii) desemnarea titlurilor de plasament ca active financiare, evaluate la valoarea justă, cu variațiile de valoare în contul de profit și pierdere:

+A		+Cpr,-A	
50X.03 Active financiare desemnate la valoarea justă	=	% 1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	9.000.000.000 1.000.000.000
		50X Investiții financiare pe termen scurt	8.000.000.000

Scanned with OKEN Scanner

(viii) ajustarea valorii stocurilor la data trecerii la IFRS:

+A		+Cpr	
3xx Stocuri	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	500.000.000

(ix) ajustarea valorii provizionului pentru dezafectare:

-D		+Cpr	
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	300.000.000

(x) determinarea și înregistrarea impozitelor amânate.

Soldul impozitului amânat în bilanțul de deschidere se determină prin compararea valorilor contabile ale activelor și datoriilor cu bazele lor fiscale:

Valori în mii lei

Elemente	**Valoarea contabilă**	**Baza fiscală**	**Diferențe temporare impozabile**	**Diferențe temporare deductibile**
Cheltuieli de constituire	0	50.000	-	50.000
Mijloace de transport	25.000.000	20.000.000	5.000.000	-
Echipamente	80.000.000	65.000.000	15.000.000	-
Terenuri	70.000.000	80.000.000	-	10.000.000
Clădiri	200.000.000	180.000.000	20.000.000	-
Active financiare disponibile pentru vânzare	21.000.000	20.500.000	500.000	-
Active financiare desemnate la valoarea justă	9.000.000	8.500.000	500.000	-

Scanned with OKEN Scanner

Provizioane pentru dezafectarea echipamentelor	300.000	0		300.000*)
Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli	1.400.000	0		1.400.000
Stocuri	2.500.000	2.000.000	500.000	
Creanțe	4.000.000	4.200.000		200.000
Total	-	-	41.500.000	11.950.000

*) diferență pentru care nu se înregistrează impozit amînat datorită excepției prevăzute de IAS 12.

Soldul datoriei de impozit amânat în bilanțul de deschidere 41.500.000.000 x 16% = 6.640.000.000 lei.

Soldul activului de impozit amânat în bilanțul de deschidere 11.650.000.000 x 16% = 1.864.000.000 lei.

Datorie de impozit amânat ce trebuie reluată: 8.800.000 - 6.640.000 = 2.160.000 mii lei.

Activ de impozit amânat ce trebuie înregistrat: 1.864.000.000 - 416.000.000 = 1.448.000.000 lei.

-Cpr		+D	
106.01 Rezerve/variațiile valorii juste pentru activele disponibile pentru vânzare*)	=	4412 Impozit pe profit amânat	160.000.000

*) impozitul amânat aferent activelor disponibile pentru vânzare

+A		+Cpr	
4412 Impozit pe profit amânat	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	1.448.000.000

-D		+Cpr	
4412 Impozit pe profit amânat	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	2.320.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Pasul 4: Întocmirea bilanțului de deschidere la data trecerii la IFRS

Bilanțul de deschidere întocmit în conformitate cu IAS 1

Valori în mii lei

Elemente	Sold la 1.01.2005	Ajustări necesare pentru trecerea la IFRS	Sold în bilanțul de deschidere potrivit IFRS
A. ACTIVE NECURENTE			
IMOBILIZĂRI CORPORALE	**400.000.000**		**375.000.000**
Terenuri și construcții	280.000.000	(10.000.000)	270.000.000
Instalații tehnice și mașini	120.000.000	(15.000.000)	105.000.000
IMOBILIZĂRI NECORPORALE	**4.000.000**		**3.950.000**
Cheltuieli de constituire	50.000	(50.000)	0
Concesiuni,brevete,licențe,mărci	3.950.000	-	3.950.000
INVESTIȚII DISPONIBILE PENTRU VÂNZARE	**20.000.000**	1.000.000	**21.000.000**
Active de impozit amânat	416.000	1.448.000	1.864.000
ACTIVE NECURENTE - TOTAL	**424.416.000**		**401.814.000**
B. ACTIVE CURENTE			
Stocuri	2.000.000	500.000	2.500.000
Creanțe comerciale	3.200.000	-	3.200.000
Alte creanțe	368.000	-	384.000
Active financiare desemnate la valoarea justă	8.000.000	1.000.000	9.000.000
Lichidități și echivalente de lichidități	7.000.000	-	7.000.000
Cheltuieli în avans	2.000.000		2.000.000
ACTIVE CURENTE - TOTAL	**22.584.000**	-	**24.084.000**
TOTAL ACTIVE	**447.000.000**		**425.898.000**
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII			
CAPITABIL ATRIBUIBIL ACȚIONARILOR SOCIETĂȚII MAMĂ			
Capital subscris vărsat	126.000.000	-	126.000.000
Prime de capital	20.000.000	-	20.000.000
Rezerve din reevaluare	100.000.000	(50.000.000)	50.000.000
Rezerve	120.000.000	840.000	120.840.000
Rezultatul reportat	10.000.000	30.518.000	40.518.000
Profitul perioadei	20.000.000	-	20.000.000
TOTAL CAPITALURI ATRIBUIBILE ACȚIONARILOR SOCIETĂȚII MAMĂ	**396.000.000**		**377.358.000**
INTERESE MINORITARE	-		
TOTAL CAPITALURI PROPRII	**396.000.000**	-	**377.358.000**

Scanned with OKEN Scanner

DATORII NECURENTE			
Împrumuturi pe termen lung	20.000.000	-	20.000.000
Alte datorii	1.200.000	-	1.200.000
Impozite amânate	8.800.000	(2.160.000)	6.640.000
Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	1.700.000	(300.000)	1.400.000
Venituri înregistrate în avans	800.000	-	800.000
TOTAL DATORII NECURENTE	**32.500.000**		**30.040.000**
DATORII CURENTE			
Datorii comerciale şi alte datorii curente	2.900.000		2.900.000
Partea curentă a împrumuturilor pe termen lung	5.000.000	-	5.000.000
Împrumuturi pe termen scurt	10.000.000	-	10.000.00
Impozitul pe profit curent	100.000	-	100.000
Venituri înregistrate în avans	200.000	-	200.000
Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli pe termen scurt	300.000	-	300.000
TOTAL DATORII CURENTE	**18.500.000**		**18.500.000**
TOTAL DATORII	**51.000.000**	-	**48.540.000**
TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII	**447.000.000**		**425.898.000**

Scanned with OKEN Scanner

5.5. Cerințe de informare financiară

O întreprindere trebuie să explice cum va afecta trecerea la IFRS poziția financiară, performanțele și fluxurile de trezorerie. În acest scop trebuie să includă în informările sale:

- o reconciliere a capitalurilor proprii prezentate potrivit reglementărilor contabile anterioare cu IFRS, la data trecerii la IFRS și la sfârșitul ultimei perioade prezentate în cele mai recente situații financiare întocmite potrivit referențialului contabil anterior;
- o reconciliere a contului de profit și pierdere cu IFRS pentru ultima perioadă prezentată potrivit referențialului anterior;
- erorile descoperite la data trecerii la IFRS;
- pierderile din depreciere sau reluarea acestora la data trecerii la IFRS;
- ajustări semnificative necesare pentru trecerea la IFRS în bilaț, contul de profit și pierdere și tabloul fluxurilor de trezorerie și explicații suplimentare dacă întreprinderea a ales să aplice excepțiile facultative.

La 30 iunie 2005, IASB a emis amendamente la IFRS 1 și IFRS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale", care precizează că o întreprindere care adoptă IFRS înainte de 1 ianuarie 2006 și aplică IFRS 6 este scutită să aplice cerințele de recunoaștere, evaluare și prezentare prescrise de IFRS 6 în perioadele comparative[6].

[6] International Accounting Standards Board – Press Release 30 iunie 2005.

Scanned with OKEN Scanner

5.6. Rezumat

1. IFRS 1 se aplică atunci când o întreprindere întocmește primele situații financiare în conformitate cu normele IAS/IFRS.

2. Întreprinderile vor trebui să întocmească un bilanț de deschidere la data trecerii la IFRS, bilanț ce reprezintă punctul de plecare pentru contabilizarea ulterioară în conformitate cu IFRS. Data trecerii la IFRS reprezintă începutul primei perioade pentru care se prezintă informații comparative în conformitate cu IFRS.

3. În vederea întocmirii bilanțului de deschidere:
   - activele și datoriile nerecunoscute potrivit referențialului aplicat anterior, dar care îndeplinesc condițiile de recunoaștere precizate de normele IAS/IFRS vor trebui incluse în bilanțul de deschidere;
   - activele și datoriile recunoscute anterior dar care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere trebuie să fie derecunoscute (eliminate din bilanț);
   - activele, datoriile și capitalurile proprii trebuie să fie clasificate, evaluate și prezentate potrivit cerințelor IFRS.

4. Principiul de bază al IFRS 1 vizează aplicarea retrospectivă a standardelor internaționale în vigoare la data bilanțului de închidere de la care sunt permise anumite excepții opționale și sunt impuse câteva obligatorii.

   Excepții facultative

   - Grupările de întreprinderi

5. Potrivit principiului normei, întreprinderile ar trebui să aplice prevederile IFRS 3 „Grupări de întreprinderi" retrospectiv. Prin aplicarea excepției, informațiile referitoare la grupările de întreprinderi care au fost recunoscute înainte de data trecerii la IFRS nu trebuie să fie retratate. Dacă întreprinderile aleg să retrateze informațiile referitoare la o grupare de întreprinderi anterioară trecerii la IFRS toate grupările care au avut loc ulterior sunt retratate.

Scanned with OKEN Scanner

■ Valoarea justă considerată drept cost prezumat

6. Prin aplicarea acestei excepții întreprinderile nu trebuie să reconstituie informații din trecut pentru determinarea costului. Valoarea justă la data trecerii la IFRS este considerată cost prezumat și reprezintă punctul de plecare pentru determinarea amortizărilor și pierderilor din depreciere viitoare. Întreprinderile care aplică această excepție nu sunt obligate să aplice tratamentul alternativ al IAS 16.

7. IFRS 1 permite întreprinderii să aplice abordarea „coridor" prospectiv și să recunoască toate câștigurile și pierderile actuariale cumulate până la data trecerii la IFRS. Dacă o întreprindere alege să aplice această excepție facultativă atunci ea trebuie aplicată pentru toate planurile de pensii.

■ Diferențele din conversie cumulate

8. Potrivit IAS 21, anumite diferențe de curs valutar sunt recunoscute în capitalurile proprii. IFRS 1 scutește întreprinderile care adoptă prima dată IFRS să determine retrospectiv diferențele din conversie, iar diferențele înregistrate potrivit reglementărilor anterioare sunt anulate la data trecerii la IFRS.

■ Instrumentele financiare compuse

9. Potrivit IAS 32, instrumentele financiare compuse sunt scindate în componenta de datorie și capitaluri proprii, pe baza condițiilor existente la recunoașterea inițială. IFRS 1 permite întreprinderilor să nu identifice separat cele două elemente dacă elementul de datorie nu mai există la data trecerii la IFRS (deoarece aplicarea retrospectivă ar însemna practic identificarea a două elemente de capitaluri proprii).

■ Activele și datoriile filialelor, întreprinderilor asociate și întreprinderilor de tip „joint venture"

10. O societate mamă poate adopta IFRS la o dată diferită de filialele sale. Când societatea mamă aplică IFRS înaintea unei filiale, aceasta din urmă poate evalua activele și datoriile fie la valorile incluse în situațiile consolidate, fie la valori determinate în conformitate cu IFRS 1 la data trecerii la IFRS. Dacă societatea mamă aplică IFRS la o dată ulterioară în bilanțul consolidat

Scanned with OKEN Scanner

activele și datoriile sunt evaluate la valorile contabile din conturile filialei. O opțiune similară este disponibilă și întreprinderilor asociate sau asocierilor în participație care aplică pentru prima dată IFRS la o dată anterioară sau ulterioară societății mamă.

- Desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior

11. IAS 39 permite ca un instrument financiar să fie desemnat la recunoașterea inițială ca datorie sau activ financiar evaluat la valoarea justă cu recunoașterea variațiilor de valoare în contul de profit și pierdere. IFRS 1 permite ca această desemnare să poată fi facută la data trecerii la IFRS. De asemenea, activele financiare pot fi clasificate ca disponibile pentru vânzare la data trecerii la IFRS.

- Tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni

12. IFRS 1 permite întreprinderilor să nu aplice retrospeciv prevederile IFRS 2 pentru tranzacțiile pe bază de acțiuni care au avut loc înainte sau după 7 noiembrie 2002 și care devin legitime înainte de 1 ianuarie 2005.

- Contractele de asigurare

13. În pofida principiului general, un asigurator poate alege să aplice prevederile tranzitorii ale IFRS 4 „ Contracte de asigurare", ce presupun o aplicare prospectivă a normei începând cu ianuarie 2005.

- Modificările în valoarea provizionului pentru dezafectare inclus în costul imobilizărilor corporale.

14. O întreprindere care aplică pentru prima dată IFRS nu trebuie să aplice retrospectiv prevederile IFRIC 1 pentru modificările în valoarea provizionului pentru dezafectare care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS.

- Aranjamente contractuale care conțin contracte de locație.

15. O întreprindere poate aplica prevederile tranzitorii ale IFRIC 4 „Determinarea dacă un aranjament conține un contract de leasing" adică poate analiza dacă aranjamentele existente conțin un contract de locație la data trecerii la IFRS.

Scanned with OKEN Scanner

Excepții obligatorii

- Derecunoașterea instrumentelor financiare

16. Activele și datoriile financiare vor fi recunoscute și evaluate în bilanțul de deschidere în conformitate cu prevederile versiunii IAS 39 în vigoare la data de raportare. Ca excepție de la principiul general, activele și datoriile care au fost derecunoscute înainte de data trecerii la IFRS nu sunt recunoscute în bilanțul de deschidere.

- Contabilitatea de acoperire

17. Adoptantul trebuie să analizeze dacă relațiile de acoperire îndeplinesc criteriile IAS 39 (legate în principal de desemnare, documentație și eficiență) pentru aplicarea regulilor specifice contabilității de acoperire. Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, atunci se aplică prevederile IAS 39 referitoare la întreruperea contabilității de acoperire. Desemnarea unei relații de acoperire nu se poate face retrospectiv.

- Estimări

18. IFRS 1 interzice utilizarea înțelegerii ulterioare a unui eveniment pentru corectarea estimărilor, decât dacă este vorba de o eroare. Estimările anterioare sunt corectate doar dacă nu au fost făcute în conformitate cu IFRS și trebuie să reflecte condițiile existente la data trecerii la IFRS.

- Activele clasificate ca deținute în vederea vânzării și activitățile întrerupte

19. O întreprindere care are data de trecere la IFRS după 1 ianuarie 2005 va aplica prevederile IFRS 5 retrospectiv. Dacă data de trecere la IFRS este anterioară lui 1 ianuarie 2005, se aplică prevederile tranzitorii prevăzute de IFRS 5 (care prescriu aplicarea prospectivă a normei).

Scanned with OKEN Scanner

5.7. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: În vederea întocmirii bilanțului consolidat de deschidere, M efectuează următoarele înregistrări:

– dacă aplică excepția facultativă:

-Cpr		+D	
1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	=	1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților	26.000.000

– dacă aplică IFRS 3 retrospectiv:

La data grupării:

+A		+D	
2071 Fond comercial	=	1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților	30.000.000

La data trecerii la IFRS:

-D		+Cpr	
1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților	=	1172 Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	4.000.000

Exercițiul 2: La data trecerii la IFRS (1 ianuarie 2005) societatea mamă efectuează următoarea înregistrare, în vederea întocmirii bilanțului consolidat de deschidere:

Scanned with OKEN Scanner

+A		+(-A),+Cpr	
208	=	%	100.000.000
Alte imobilizări necorporale		2808	75.000.000
		Amortizarea altor imobilizări necorporale	
		1172	25.000.000
		Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IFRS	

Nu este afectat fondul comercial deoarece programul informatic a fost recunoscut, potrivit referențialului aplicat anterior, chiar dacă la data trecerii la IFRS este complet amortizat.

Scanned with OKEN Scanner

5.8. Teste grilă de autoevaluare

1. Societatea mamă, M, va prezenta primele situații financiare în conformitate cu IFRS la 31 decembrie 2006, cu sume comparative pentru un an. În ianuarie 2002, M a achiziționat 70% din acțiunile unei societăți F în următoarele condiții:

- costul de achiziție: 100.000.000 u.m.;
- valoarea justă a activelor identificate în momentul achiziției: 900.000.000 u.m;
- valoarea justă a datoriilor (inclusiv impozitul amânat) identificate: 700.000.000 u.m.

Fondul comercial negativ este reluat la venituri în 10 ani.

Ce înregistrare efectuează M în vederea întocmirii bilanțului consolidat de deschidere?

a)

2075	=	1172	28.000.000

b)

2075	=	1172	40.000.000

c)

2075	=	1172	220.000.000

d)

1172	=	2075	40.000.000

e)

2075	=	2071	220.000.000

2. Întreprinderea BETA va întocmi primele situații financiare, potrivit IFRS, la 31 decembrie 2006. Data trecerii la IFRS este 1 ianuarie 2005, data la care se întocmește și bilanțul de deschidere. BETA deține utilaje amortizate după durate de funcționare fiscale. Amortizarea cumulată la 31 decembrie 2004 este de 800.000.000 u.m. Politica de amortizare nu este conformă cu IAS 16. Amortizarea cumulată determinată cu ajutorul

Scanned with OKEN Scanner

unor estimări efectuate, potrivit IAS 16, ar fi de 600.000.000 u.m. Costul echipamentelor este de 900.000.000 u.m. Valoarea justă a echipamentelor, la 1 ianuarie 2005, este de 320.000.000 u.m. Ce înregistrare efectuează BETA, în vederea întocmirii bilanțului de deschidere, dacă nu aplică excepția facultativă prevăzută de IFRS 1?

a)

2813	=	1172	200.000.000

b)

2131	=	1172	220.000.000

c)

2813	=	1172	800.000.000

d)

2813	=	1172	600.000.000

e)

2131	=	1172	320.000.000

3. Întreprinderea ALFA va întocmi primele situații financiare, în conformitate cu IFRS, la 31.12.2006 (cu un an de cifre comparative). Din conversia unei operații în străinătate, potrivit referențialului contabil anterior, a rezultat o rezervă din conversie pozitivă de 100.000.000 u.m. Ce înregistrare trebuie să efectueze ALFA la data trecerii la IFRS, dacă aplică excepția facultativă prezentată de IFRS 1?

a) nici o înregistrare.

b)

107	=	1172	100.000.000

c)

1172	=	107	100.000.000

d)

107	=	765	100.000.000

e)

665	=	107	100.000.000

4. Societatea M va prezenta primele situații financiare, în conformitate cu IFRS, la 31 decembrie 2006, cu sume comparative

Scanned with OKEN Scanner

pentru un an. La 1 ianuarie 2004, M a încheiat un contract ce are ca obiect construirea unui pod care urmează a fi finalizat în octombrie 2006. La 31 decembrie 2004, cheltuielile efectuate în contul contractului au fost de 400.000.000 u.m., cheltuielile estimate până la finalizarea contractului 1.200.000.000 u.m. iar veniturile din contract au fost estimate la 2.000.000.000 u.m. Potrivit reglementărilor anterioare, M a contabilizat contractul după metoda finalizării lucrărilor. Potrivit IAS 11, M ar trebui să contabilizeze contractul după metoda gradului de avansare al lucrărilor. Ce ar trebui să înregistreze societatea M la data trecerii la IFRS?

a) nici o înregistrare.

b)

332	=	1172	500.000.000

c)

1172	=	332	500.000.000

d)

332	=	1172	100.000.000

e)

1172	=	332	100.000.000

5. Întreprinderea ALFA va întocmi primele situații financiare, în conformitate cu IFRS, la 31.12.2006 (cu un an de cifre comparative). La 1 ianuarie 2004, ALFA a încheiat un contract de locație-finanțare în calitate de locatar, în următoarele condiții:

- obiectul contractului: un mijloc de transport;
- durata contractului: 5 ani;
- redevența anuală: 50.000.000 u.m (plătibilă la sfârșitul anului);
- rata implicită a contractului este de 10%;
- ALFA garantează o valoare reziduală de 10.000.000 u.m la sfârșitul contractului.

Valoarea justă a mijlocului de transport, la 1 ianuarie 2005, este de 150.000.000 u.m, considerată drept cost prezumat potrivit excepției facultative prevăzută de IFRS 1. ALFA a

Scanned with OKEN Scanner

contabilizat contractul ca o locație-operațională. Ce ar trebui să înregistreze societatea ALFA la data trecerii la IFRS?

a)

%	=	167	165.323.407
2133			150.000.000
1172			15.323.407

b)

%	=	167	165.323.407
2133			150.000.000
612			15.323.407

c)

%	=	167	50.000.000
2133			16.532.341
612			33.467.659

d)

%	=	167	195.748.552
2133			150.000.000
1172			45.748.552

e)

%	=	167	195.748.552
2133			150.000.000
612			45.748.552

6. Societatea M a achiziționat 100% acțiunile societății F, la 1 ianuarie 2004. F trebuia să recunoască, potrivit IAS 37, un provizion pentru garanții. Cea mai bună estimare a datoriei, la 1 ianuarie 2003, este de 300.000.000 u.m. După reglementările contabile anterioare, provizionul nu a fost recunoscut nici în situațiile individuale ale lui F, nici în conturile consolidate. Cea mai bună estimare a datoriei la data trecerii la IFRS (1 ianuarie 2005) este de 250.000.000 u.m. Care sunt înregistrările contabile necesare în vederea întocmirii bilanțul consolidate de deschidere, dacă se aplică retrospectiv IFRS 3?

a)

1152	=	1512	300.000.000

și

1512	=	1172	50.000.000

Scanned with OKEN Scanner

b) nici o înregistrare.

c)

1172	=	1512	250.000.000

d)

2071	=	1512	250.000.000

e)

2071	=	1512	300.000.000

și

1512	=	1172	50.000.000

7. Societatea M a achiziționat 100% acțiunile societății F la 1 ianuarie 2004. F trebuia să recunoască, potrivit IAS 37, un provizion pentru garanții. Cea mai bună estimare a datoriei, la 1 ianuarie 2003, este de 700.000.000 u.m. După reglementările contabile anterioare, provizionul nu a fost recunoscut nici în situațiile individuale ale lui F, nici în conturile consolidate. Cea mai bună estimare a datoriei la data trecerii la IFRS (1 ianuarie 2005) este de 675.000.000 u.m. Care sunt înregistrările contabile necesare în vederea întocmirii bilanțului consolidat de deschidere, dacă se aplică excepția facultativă prevăzută de IFRS 1?

a)

2071	=	1512	675.000.000

b)

2071	=	1512	700.000.000

și

1512	=	1172	25.000.000

c)

1172	=	1512	675.000.000

d) nici o înregistrare;

e)

6812	=	1512	675.000.000

8. Societatea BETA deține un echipament care a fost achiziționat, la 30 iunie 2003, cu 100.000.000 u.m. Potrivit referențialului anterior, BETA a contabilizat amortizarea după durate de

Scanned with OKEN Scanner

funcționare fiscale (durata de funcționare a echipamentului fiind de 5 ani). BETA alege să aplice tratamentul de baza al IAS 16 și estimează o durată de utilitate de 8 ani și o valoare reziduală de 10.000.000 u.m. BETA nu a înregistrat impozite amânate. Cota de impozitare este de 16%.

Ce înregistrări efectuează BETA la data trecerii la IFRS (1 ianuarie 2005), dacă aplică retrospectiv prevederile IAS 16 și IAS 12?

a)

2813	=	1172	13.125.000
1172	=	4412	2.100.000

b)

1172	=	2813	16.875.000
4412	=	1172	2.700.000

c)

2813	=	1172	13.125.000
4412	=	1172	2.100.000

d)

2813	=	1172	13.125.000
1172	=	4412	2.700.000

e)

2813	=	6811	13.125.000
6912	=	4412	2.100.000

9. ALFA întocmește primele situații financiare, potrivit IFRS, la 31 decembrie 2006, cu un an de sume comparative. Care din următoarele afirmații este adevărată?

a) 31 decembrie 2006 este data trecerii la IFRS;

b) 1 ianuarie 2006 este data trecerii la IFRS;

c) 1 ianuarie 2005 este data trecerii la IFRS;

d) 31 decembrie 2005 este data raportării potrivit IFRS;

e) nici una din afirmațiile de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

10. Nu este excepție de la aplicarea retrospectivă:

a) recunoașterea activelor și datoriilor financiare derecunoscute înainte de data trecerii la IFRS;

b) desemnarea relațiilor de acoperie;

c) corecția estimărilor efectuate potrivit IFRS în funcție de evoluția ulterioară a evenimentelor;

d) aplicarea retrospectivă a prevederilor IAS 17;

e) aplicarea retrospectivă a prevererilor IFRS 5.

Scanned with OKEN Scanner

Răspunsurile la testele grilă de autoevaluare

Capitolul 1	1-b); 2-a); 3-a); 4-a); 5-a); 6-a); 7-d); 8-c); 9-e); 10-a)
Capitolul 2	1-c);2 -e); 3 -a); 4 -d); 5 -a); 6- b); 7- c) ;8- e); 9-d); 10-c)
Capitolul 3	1- d); 2- e); 3- e); 4- a); 5- a); 6- a);7-a); 8-e);9-c);10-a)
Capitolul 4	1- b);2- b);3- c); 4- d);5 –c); 6-b); 7-a); 8-e); 9-e); 10-a).
Capitolul 5	1-a); 2-a); 3-b); 4-d); 5-a); 6-e); 7-c); 8-a); 9-c); 10-d)

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. **Clark P.**- *Proposed dividends- no longer a liability* -Accountancy (International edition), Vol.124, No.1271, july 1999.
2. **Epstein B.J.; Mirza A.A.** - *Interpretation and application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons.Inc., 2002.
3. **Feleagă N.** - *Sisteme contabile comparate*, ediția a II-a, vol. 1, *contabilitățile anglo-saxone*, Editura Economică, București,1999.
4. **Feleagă N.** - *Sisteme contabile comparate*, ediția a II-a, vol. 2 și 3, *normele contabile internaționale*, Editura Economică, București, 2000.
5. **Feleagă N.** - *Controverse contabile*, Editura Economică, București,1996.
6. **Feleagă N.; Ionașcu I.** - *Tratat de contabilitate financiară*, vol. 1 și 2, Editura Economică, București, 1998.
7. **Feleagă N.; Malciu Liliana** - *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București, 2002.
8. **Feleagă N.; Malciu Liliana; Bunea Șt.** - *Bazele contabilității – o abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București, 2002.
9. **Feleagă N.; Malciu Liliana** - *Provocările contabilității internaționale la cumpăna dintre milenii–modele de evaluare și investiții imateriale,* Editura Economică, București, 2004.
10. **Feleagă N.; Malciu Liliana** - *Recunoaștere, evaluare și estimare în contabilitatea internațională,* Editura CECCAR, București, 2004.
11. **Kieso, D.E.; Weygandt J.J.; Warfield T.D.** - *Intermediate Accounting*, New York, John Wiley & Sons, Inc., New York, 11th edition, 2004.
12. **Lennard A.** *Provisions and contingencies* - Accountancy (International edition), Vol.122. No.1263., november 1998.

Scanned with OKEN Scanner

13. **Lipe R.C.** *COMMENTARY - Lease Accounting Research and the G4+1 Proposal,* American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol. 15 No. 3, pp. 299-310, September 2001.

14. **Malciu Liliana** - *Cererea și oferta de informații contabile*, Editura Economică, București, 1998.

15. **Malciu Liliana** - *Contabilitate creativă*, Editura Economică, București, 1999.

16. **Malciu Liliana; Feleagă N.** - *Reglementare și practici de consolidare a conturilor – Din orele astrale ale Europei contabile,* Editura CECCAR, București, 2004.

17. **Malciu Liliana; Feleagă N.** - *Reformă după reformă: contabilitatea din România în fața unei noi provocări, Volumul I, Eseuri și analiza standardelor IAS-IFRS,* Editura Economică, București, 2005.

18. **McGregor W.** Accounting for leases: a new approach: recognition by lessees of assets and liabilities arising under lease contracts, 1995.

19. **Monson D.W.** *The Conceptual Framework and Accounting for Leases,* American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol. 15, No. 3, september 2001.

20. **Paterson R.** *Capitalising interest -Accountancy*, Vol.129, No.1303, march 2002.

21. **Săcărin M.** - *Contabilitate aprofundată,* Editura Economică, București, 2004.

22. *** Adopting IFRS. IFRS 1–First – time adoption of International Financial Reporting Standards, PriceWaterhouseCoopers, octombrie 2003.

23. *** Giudance on Implementing IFRS 1 First – time adoption of International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards Board, 2003.

24. *** First-time adoption - fair value as deemed cost, IFRS NEWS Shedding light on the IASB's activities, issue 13, noiembrie 2003, PWC.

Scanned with OKEN Scanner

25. *** First-time adoption - financial instruments, IFRS NEWS Shedding light on the IASB's activities, issue 11, august-septembrie 2003, PWC.

26. *** First-time adoption-business combinations, IFRS News Shedding light on IASB's activities, issue 12, octombrie 2003, PWC.

27. *** IFRS 1 First-time adoption of International Financial Reporting Standards -Earnst&Young, iulie, 2003.

28. *** Implementing IFRS -Illustrative financial statements first-time adoption KPMG, 2003.

29. *** Business combinations. A guide to IFRS 3, Deloitte, 2004.

30. *** First-time adoption. A guide to IFRS 1, Deloitte, 2004.

31. *** Guidance on Implementing IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations, International Accounting Standards Board, 2004.

32. *** IAS 36 Impairement of assets: impact, issues and valuation, Ernst&Young, 2004.

33. *** Colecția Revistei CECCAR, 2000-2005.

34. *** Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate, Editura Economică, București, 2001.

35. *** OMF 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

36. *** OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

37. *** International Financial Reporting Standards, IASB, 2005.

www.iasplus.com

www.iasb.org

www.pwcglobal.com

Scanned with OKEN Scanner

Redactor: Elena MARINESCU

Tipărit la Tipografia Everest 2001
www.everest.ro

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 978-973-8414-70-9
ISBN 978-973-8414-88-4

Scanned with OKEN Scanner